

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA FINANČÍ

Analýza progresivity osobní důchodové daně v podmínkách České republiky

Progressiveness analysis of the personal income tax under the Czech Republic conditions

Student: Bc. Pavel Matějček

Vedoucí diplomové práce: Ing. Iveta Ratmanová, Ph.D.

Ostrava 2010

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Pavel Matějčík**

Studijní program: N6202 Hospodářská politika a správa

Studijní obor: 6202T010 Finance

Specializace: 00 Finance

Téma: **Analýza progresivity osobní důchodové daně v podmínkách České republiky**
Progressiveness analysis of the personal income tax under the Czech Republic conditions

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Charakteristika osobní důchodové daně
3. Daňové principy a přístupy k měření progresivity zdanění
4. Legislativní úprava daně z příjmů fyzických osob v ČR
5. Analýza progresivity daně z příjmů fyzických osob
6. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. 2. vyd. Praha: ASPI, a. s., 2009. 120 s. ISBN 978-80-7357-423-9.

MUSGRAVE, R.; MUSGRAVEOVÁ, P. *Veřejné finance v teorii a v praxi*. 1. vyd. Praha: MANAGEMENT PRESS, 1994. 581 s. ISBN 80-85603-76-4.

ŠIROKÝ, J. a kol. *Daňové teorie – s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Iveta Ratmanová, Ph.D.**

Datum zadání: 20.11.2009

Datum odevzdání: 30.04.2010

Ing. Iveta Ratmanová, Ph.D.
vedoucí katedry

prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Místopřísežné prohlášení:

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci včetně všech příloh vypracoval samostatně.

V Ostravě dne 25. 4. 2010

.....

Bc. Pavel Matějčík

Obsah

1. Úvod.....	3
2. Charakteristika osobní důchodové daně.....	5
2.1 Charakteristika a klasifikace daní	5
2.2 Osobní důchodová daň	8
2.2.1 Vymezení zdanitelných důchodů	8
2.2.2 Volba zdanitelné jednotky.....	9
2.2.3 Sazba daně.....	9
2.2.4 Daňové odpočty a zápočty	11
2.2.5 Vlastnosti osobní důchodové daně.....	11
3. Daňové principy a přístupy k měření progresivity zdanění.....	12
3.1 Daňové principy	12
3.1.1 Princip spravedlnosti	12
3.1.2 Princip efektivnosti	15
3.1.3 Ostatní daňové principy	16
3.2 Přístupy k měření progresivity zdanění.....	16
3.2.1 Ukazatele bodové progresivity daní.....	17
3.2.2 Ukazatele intervalové progresivity daní.....	17
3.2.3 Ukazatele globální progresivity daní.....	19
4. Legislativní úprava daně z příjmů fyzických osob v ČR.....	24
4.1 Poplatníci daně z příjmů fyzických osob	24
4.2 Předmět daně	25
4.3 Základ daně	26
4.3.1 Struktura základu daně	26
4.3.2 Tvorba základu daně	27
4.4 Výpočet daňové povinnosti.....	28
4.4.1 Úprava základu daně	28
4.4.2 Sazba daně z příjmů fyzických osob a úprava daně.....	28
4.5 Vypořádání daňové povinnosti.....	29
4.6 Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky.....	30

5. Analýza progresivity daně z příjmů fyzických osob	33
5.1 Analýza progresivity daně z příjmů fyzických osob pomocí makroekonomických ukazatelů.....	33
5.1.1 Analýza progresivity daně z příjmů fyzických osob pomocí indexu globální progresivity.....	33
5.1.2 Analýza progresivity daně z příjmů fyzických osob pomocí tradičních ukazatelů.....	35
5.1.3 Shrnutí výsledků analýzy progresivity provedené za pomocí makroekonomických ukazatelů.....	40
5.2 Analýza intervalové progresivity fiktivního poplatníka.....	41
5.2.1 Vymezení poplatníka a stanovení intervalu hrubých příjmů	41
5.2.2 Analýza progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka pro rok 2005	42
5.2.3 Analýza progresivity daňové povinnosti fiktivního poplatníka	47
5.2.4 Analýza vlivu legislativních změn na PAR fiktivního poplatníka ve zdaňovacím období 2005 a 2007	48
5.2.5 Analýza vlivu legislativních změn na PAR fiktivního poplatníka ve zdaňovacím období 2007 a 2008	53
5.2.6 Analýza vlivu legislativních změn na PAR fiktivního poplatníka ve zdaňovacím období 2008 a 2009	57
5.2.7 Shrnutí výsledků analýzy progresivity provedené za pomocí mikroekonomických ukazatelů	60
5.3 Shrnutí dosažených výsledků	66
6. Závěr.....	68
Seznam použité literatury.....	69

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

1. Úvod

Daň je zrcadlem myšlení své doby, odráží pojetí a úkoly státu a vztah státu k jednotlivci. Vznik daní úzce souvisí se vznikem organizovaných států a peněžního hospodářství.

V období otrokářské společnosti ve starém Egyptě, Řecku nebo Římu jsou příjmy podobné daním pouze příležitostným zdrojem plynoucím na vydržování vojska, veřejných staveb či správu a mají podobu naturálních plateb. První předchůdci daní měli zpravidla dobrovolný charakter a jejich placení bylo zajištěno formou občanské uvědomělosti. K těmto příjmům později přibýly i výnosy z tributů či různých druhů poplatků.

Podpůrnou roli v rámci příjmů rozpočtů sehrávaly daně i v období feudální společnosti, kdy sloužily zejména k financování válečných tažení a obrany státu. Ve 12. století vznikali první předchůdci přímých daní vybírané z hlavy, majetku i z výnosů nazývané kontribuce, založené na repartiční metodě. V tomtéž období se začínají rozvíjet i první nepřímé spotřební daně a výběr daní je zajištěn prostřednictvím profese daňového pachtýře.

Období liberalismu typické snahou o minimalizaci zásahu státu do ekonomiky je paradoxně obdobím velkého růstu daňového zatížení a angažovanosti státu v různých oblastech, jako je školství, zdravotnictví apd. Daně tvoří hlavní zdroj příjmů a mají charakter povinných a pravidelných plateb. Začínají vznikat první ucelené daňové soustavy přímých a nepřímých daní.

K výraznému růstu sektoru státního hospodářství a úlohy daní v ekonomice, které začínají výraznějším způsobem pronikat do sociální oblasti společnosti, nastává v období 19. a 20. století. Toto období je příznačné velkou řadou daňových reforem a v důsledku početného stavu dělnictva i snahou o co nejprogresivnější zdanění. Daně plní zejména funkci stabilizační v poptávkově stimulačních teoriích řízení hospodářské politiky. Začínají se projevovat první snahy o harmonizaci a koordinaci daní Evropského hospodářského společenství. Období 70. a 90. let 20. stol. je příznačné snižováním daňového zatížení v důsledku prosazování politiky stimulace nabídky a dochází k masivnímu zavádění univerzální daně z přidané hodnoty.

Období 21. století s sebou přináší potřebu reagovat na dynamický vývoj globálních trhů a nutnost nových daňových reforem. Na daně jsou kladeny velké nároky a bývají často předmětem volebních strategií politických stran, zejména pak osobní důchodová daň. Velmi často jsou skloňovány v souvislosti s osobní důchodovou daní dva relativně protisměrné

přístupy, daňová spravedlnost a efektivnost. Principu daňové spravedlnosti asi nejlépe odpovídá progresivní zdanění, přičemž progresivita zdanění není u osobní důchodové daně záležitostí pouze typu sazby, jak by se mohlo na první pohled zdát.

Cílem diplomové práce je analýza progresivity osobní důchodové daně v podmínkách České republiky za období let 2000 až 2009.

V první kapitole pojmenované charakteristika osobní důchodové daně bude prostor věnován charakteristice a klasifikaci daní s využitím metodiky OECD v obecném daňovém systému. Stěžejní část první kapitoly bude pojednávat o osobní důchodové dani.

Druhá kapitola, nazvaná daňové principy a přístupy k měření progresivity zdanění, bude zaměřena na objasnění základních daňových principů, zejména pak principu daňové spravedlnosti a efektivnosti. V druhé části této kapitoly budou vymezeny základní přístupy k měření progresivity zdanění s důrazem na ukazatele intervalové a globální daňové progresivity.

Legislativní úprava daně z příjmů fyzických osob v České republice bude představovat obsahovou náplň třetí kapitoly. Nejprve bude pozornost věnována vymezení poplatníků daně z příjmů fyzických osob a předmětu daně. V další části této kapitoly budou objasněny principy tvorby základu daně, výpočtu daňové povinnosti a dále bude výklad zaměřen na úpravu základu daně, specifikaci sazeb daně z příjmů fyzických osob a možnosti úpravy výsledné daně. Závěr této kapitoly bude pojednávat o příjmech ze závislé činnosti a funkčních požitků.

Ve čtvrté kapitole bude provedena analýza progresivity daně z příjmů fyzických osob. První část analýzy bude věnována progresivitě daně z příjmů fyzických osob pomocí tradičních ukazatelů daňové progresivity za období let 2000 až 2008 a indexu globální daňové progresivity za období let 2000 až 2009. Druhá část analýzy provedené v této kapitole bude zaměřena na analýzu intervalové progresivity fiktivního poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za období let 2005 až 2009.

2. Charakteristika osobní důchodové daně

V první části této kapitoly bude prostor věnován charakteristice a klasifikaci daní s využitím metodiky OECD v obecném daňovém systému. Druhá část kapitoly bude zaměřena na osobní důchodovou daň.

2.1 Charakteristika a klasifikace daní

Obecně lze příjmy veřejného rozpočtu rozdělit do několika relativně samostatných skupin na příjmy neúvěrové, někdy též uváděné jako nenávratné (daně, sociální pojištění a poplatky), příjmy úvěrové, tzv. návratné a ostatní příjmy, např. viz [2]. Daňové příjmy představují nejvýznamnější veřejný příjem. „Statistiky ukazují, že více než 90% veškerých příjmů veřejných rozpočtů jsou právě příjmy povahy daňové“, jak tvrdí Hamerníková (2007, str. 119).

Pro vymezení pojmu daň je možné použít poměrně širokou definici používanou mezinárodní organizací OECD. Daň je definována jako povinná nenávratná platba do veřejného rozpočtu, např. viz [3]. V demokratických státech je povinnost platby ukládaná zákonem. Nenávratností se rozumí skutečnost, že poplatník nemá nárok na ekvivalentní protihodnotu plnění za odvedenou daň. Veřejným rozpočtem se rozumí zejména státní rozpočet, ale i rozpočty na všech stupních státní správy, od municipálních rozpočtů měst a obcí až po společný rozpočet Evropské unie. Součástí veřejného rozpočtu jsou i veřejné tzv. parafiskální fondy, do nichž lze zařadit fondy zdravotních pojišťoven, státní fondy aj.

Vymezení daně podle definice OECD je poměrně široké a nekonkrétní. Samotná daňová teorie není jednotná v rozdělení toho, co daní je a co již pod pojem daň nespadá.

Z kontextu zákonů upravujících jednotlivé daně vyplývá, že daní se rozumí povinné, nenávratné, neúčelové, neekvivalentní a zákonem určené pravidelné platby do státního rozpočtu, soustavy územních rozpočtů a fondů. Povinnost představuje souhrn všech plateb, kterými je subjekt (občan nebo firma) povinen podle zvláštních zákonů přispívat do veřejného rozpočtu, např. viz [2]. Nenávratností se rozumí, že odvedenou částku daně poplatníkovi veřejný rozpočet nevrací, čímž se odlišuje od úvěrových příjmů, kde stát musí navrátit jednak dlužnou částku (tzv. jistinu), tak i adekvátní úrok za příslušné období. Neúčelovost daně znamená, že není předem známo, na jaký konkrétní druh veřejného statku bude odvedená daň použita. Neekvivalence daně představuje fakt, že absolutní výše poplatníkem placené daně

nezakládá úměrný vztah k množství veřejného statku, které bude tímto poplatníkem spotřebováno. Pravidelnost představuje výběr daně v pevně daných časových intervalech.

Jak již bylo výše uvedeno, součástí veřejného rozpočtu jsou kromě daně také příspěvky na sociální pojištění, poplatky, půjčky atd., přičemž hranice mezi daňovým a nedaňovým příjmem je mnohdy velice těsná.

Z hlediska klasifikace OECD je pojistné na sociální pojištění zařazeno mezi daňové příjmy. Přestože sociální pojištění vykazuje převážnou charakteristiku daně, tj. jsou taktéž povinné, nenávratné, neekvivalentní, pravidelné a zákonem určené, je zřejmá jejich účelovost.

Další samostatnou skupinu, již méně významných veřejných příjmů, tvoří různé druhy poplatků vybíraných na všech stupních státní správy. Poplatek lze charakterizovat v zásadě jako dobrovolný, účelový, ekvivalentní, nepravidelný, může či nemusí být zákonem určený. Poplatek je koncipován spíše na principu prospěchu, přičemž daň je založena na principu platební schopnosti.

Půjčku lze charakterizovat jako úvěrový příjem plynoucí do veřejného rozpočtu. Půjčka je zpravidla dobrovolná, ekvivalentní, návratná, nepravidelná, účelová nebo neúčelová, kdy účelovost se odvíjí od toho, zda vláda přijala půjčku k financování určitých projektů, nebo k vyrovnání deficitu rozpočtu.

Daně lze třídit z celé řady různých hledisek, jejichž charakteristika je značně rozsáhlá, a proto je zde pozornost věnována pouze klasifikaci daní s využitím metodiky OECD v obecném daňovém systému¹. Obecná struktura daňového systému je schématicky znázorněna v příloze 1. Zatímco klasifikace daní dle jejich vazby na důchod poplatníka (přímé a nepřímé) vychází z obecně platné daňové teorie, rozdělení jednotlivých podskupin se může lišit v důsledku národních specifik (př. daň z hlavy), a proto jsou zde uvedeny pouze v současné době nejpoužívanější typy daní.

Přímé daně jsou vyměřeny poplatníkovi z jeho důchodu nebo majetku a jsou pro svoji adresnost a schopnost reagovat na sociální aspekty relativně oblíbené. Lépe vyhovují principu daňové spravedlnosti respektive platební schopnosti konkrétního poplatníka, avšak přináší i vysokou citlivost poplatníka na jakékoliv změny v této oblasti. Přímé daně je dále možno dělit na daně z příjmů a daně majetkové.

Daně z příjmů se sestávají z osobní důchodové daně osob a daně ze zisku firem. Předmětem osobní důchodové daně jsou jednak příjmy peněžní a naturální tak i příjmy

¹ **Daňový systém** představuje právně, organizačně a technicky konstituovaný systém institucí zabezpečující správu daní, jejich vyměňování, vymáhání, kontrolu, a rovněž systém nástrojů, metod a pracovních postupů uplatňovaným ve vztahu k daňovým subjektům, viz [1].

získané směnou. Dani ze zisku firem podléhají v souladu se zákonem všechny osoby, které nejsou fyzickými osobami. Předmětem daně jsou veškeré příjmy z činnosti a z nakládání s majetkem, u nepodnikatelských subjektů pak hlavně příjmy z činnosti, jejichž účelem není dosažení zisku.

Majetkové daně se sestávají ze tří relativně samostatných podskupin, a to z daně z nemovitostí, daně silniční a daní převodových. Daně z nemovitostí jsou tvořeny zvláště daní z pozemků a daní ze staveb, protože vlastník pozemku nemusí být vždy zároveň i vlastníkem stavby na daném pozemku a naopak. Využití motorového vozidla k dosahování příjmů (podnikání) postihuje relativně nový typ daně, a to daň silniční. Poslední velkou skupinou daní jsou jednorázové majetkové daně, do nichž lze zařadit daň dědickou, darovací a daň z převodu nemovitostí.

Nepřímé daně jsou vybírány a odváděny jinou osobou než-li poplatníkem a z hlediska daňové techniky často není známa osoba, která je nositelem daňového břemene. Nerespektují důchodovou ani majetkovou situaci poplatníka, jsou placeny a vybírány v cenách zboží, služeb, převodů a pronájmů, přičemž rozhodujícím momentem zdanění bývá nákup respektive spotřeba. Nepřímé daně lze dále rozdělit do dvou skupin, a to na daně univerzální a daně selektivní.

Daně univerzální je možno členit na daně jednofázové a daně vícefázové podle toho, zda je daň vybírána najednou respektive postupně v jednotlivých „životních“ fázích výrobku, např. viz [8]. Daně vícefázové se dělí na daň duplicitní, do této skupiny spadá daň z obratu, a daň neduplicitní, kam by patřila daň z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty je koncepčně neutrální typ daně, který nezvýhodňuje žádnou výrobní aktivitu a postihuje pouze přidanou hodnotu na území státu.

Selektivní daně lze rozdělit na daně spotřební, cla a daně ekologické. Selektivní spotřební daně patří k historicky nejstaršímu typu zdanění a zatěžují takové typy komodit, které vykazují menší míru elasticity poptávky. Daně spotřební jsou tvořeny daněmi z uhlovodíkových paliv a maziv, daněmi z alkoholu, cigaret a tabákových výrobků.

Clo² lze zařadit mezi nepřímé daně působící zejména na dovážené zboží. Plní funkci ochranou a fiskální, přičemž jeho výnos plyne zejména do centrálního rozpočtu.

Energetické daně vycházející z podnětu Evropské unie a mají za cíl sladit minimální sazby energetických produktů a elektřiny jednotlivých států s evropskými standardy a podporovat firmy i spotřebitele v jednání, které budou šetrnější k lidskému zdraví a životnímu

² Z legislativního hlediska není clo v podmínkách České republiky daní, protože není uvedeno v zákoně o soustavě daní.

prostředí. Energetické daně jsou tvořeny z daně ze zemního plynu a některých dalších plynů, daně z pevných paliv a daně z elektřiny.

2.2 Osobní důchodová daň

2.2.1 Vymezení zdanitelných důchodů

V souvislosti s osobní důchodovou daní se často mluví o principu spravedlnosti, který má být zajištěn prostřednictvím široké základny důchodů jednotlivce. Řada příjmů plyne poplatníkům nikoliv pouze v peněžní formě, ale také v naturální podobě či jiném nepeněžním charakteru. Osobní důchodová daň sumarizuje rozdílné formy důchodů poplatníka ze všech zdrojů a jednotnou legislativní úpravou dopadá na tyto různé druhy příjmů jednotně (syntetická daň), např. viz [8].

„Důchod by se měl podle přírůstkového pojetí měřit jako čistý důchod, tj. důchod po odečtení nákladů na jeho získání“, jak tvrdí Musgrave (1994, str. 308). Zákon by měl jednoznačně stanovit, které náklady budou daňově uznatelné a které nikoliv.

Daňová teorie rozlišuje mezi mzdovým a kapitálovým důchodem, přičemž často se uvádí, že mzdový důchod by se měl zdaňovat méně v důsledku pracnosti jeho získání. Pokud však má být důchod jednotlivce postihnout komplexně, mělo by být jedno, z jakého zdroje pochází. Jestliže důchod ze mzdy bývá ve spodní části důchodové stupnice zvýhodňován nezdanitelným minimem, pak kapitálový důchod je zvýhodňován četnými výjimkami. Při zdaňování důchodů jednotlivce by nemělo být prioritou, zda-li bohatství pochází z pracovní činnosti, nebo z prodeje aktiv, která se zhodnotila.

Zdaňován by měl být rovněž pouze reálný přírůstek důchodů poplatníka, protože růst peněžního důchodu vyvolaný růstem cen nepřestavuje zvýšenou schopnost daňové úhrady.

Mnohem komplikovanější situace nastává u tzv. imputovaných důchodů. „Zatím co příjmy realizované prostřednictvím tržního mechanismu jsou nominálně vyčíslitelné, u důchodů plynoucích z netržních aktivit tomu tak není“, jak tvrdí Široký (2008, str. 124). Příkladem mohou být potraviny získané v naturální podobě, vlastnictví domu, služební auto, volný čas, podrobněji viz [7].

Transfery, dary nebo dědictví sice netvoří složku ve smyslu národního důchodu, nicméně by neměly být z pohledu daňové spravedlnosti vyjmuty ze zdanitelného důchodu, realita je však mnohdy opačná.

Časté diskuse se vedou rovněž o tom, zda by se nepravidelné příjmy měly ze zdanění vylučovat. Nicméně i nejistý přírůstek zvětšuje bohatství příjemce a důvodem jeho nezdanění může být snad jen fakt, že progresivní sazby vedou k diskriminaci pohyblivých příjmů.

2.2.2 Volba zdanitelné jednotky

Vymezení daňové jednotky a měřítka schopnosti daňové úhrady postrádá jednotný konsenzus řady daňových teoretiků. Někteří preferují definici zdanitelné jednotky jako rodiny, jiní vidí zdanitelnou jednotku v podobě výdělečně činného jednotlivce.

Nastavení rodiny jako zdanitelné jednotky vyžaduje naplnění tří základních pravidel, které vyžaduje spravedlnost zdanění z pohledu schopnosti daňové úhrady, např. viz [7]. První pravidlo říká, že jednotky se stejným důchodem a stejným počtem členů by měly platit stejnou daň, tzn., že je zcela nepodstatné, zda-li důchod získá jednotlivec nebo několik osob. V rámci druhého pravidla je stanoveno, že jednotka se stejným důchodem ale menším počtem členů by měla platit více než jednotka s větším počtem členů, a to proto, že výdaje jednotky rostou s počtem jejich členů. V rámci třetího pravidla by při progresivní struktuře sazeb měla daň pro jednotky se stejným počtem členů růst s důchodem. Systém, který naplní tato tři pravidla, neovlivňuje rozhodování o manželství, ať už je výdělečně činný jeden z manželů nebo oba.

„Mezi nástroje, které umožňují dosáhnout tento výsledek, patří osobní výjimky a použití systému diferencovaných sazeb pro jednotlivé typy daňových přiznání (společné a samostatné daňové přiznání)“, jak tvrdí Musgrave (1994, str. 336). Neutralitu výše popsaného systému by zvyšovala i možnost uplatnění slev pro spolužití bez uzavření manželství.

Zejména v evropských zemích se pojem zdanitelné jednotky váže na výdělečně činného jednotlivce. Společná daňová povinnost manželského páru závisí ve srovnání s předchozí situací na rozdílu velikostí příjmů manželského páru a uplatněném typu daňové sazby. Evropské pojetí zdanitelné jednotky zaručuje větší výhody lidem s nižšími výdělky, avšak při současném trendu přibližování sazeb pro jednotlivá daňová pásma se tato výhoda snižuje, viz [7].

2.2.3 Sazba daně

Sazba daně představuje algoritmus, prostřednictvím kterého se ze základu daně stavová velikost daně, viz [12]. Daňová teorie rozeznává dva základní typy nezávislých

kritérií, které vymezují typ sazby daně. Schématické znázornění jednotlivých druhů sazeb je součástí přílohy 1.

Jednotná sazba daně představuje sazbu, která je stejná pro všechny typy i druhy předmětu daně bez ohledu na jeho kvalitu, např. viz [12]. Naopak diferencované sazby daně, typické pro osobní důchodovou daň, se liší podle druhu a kvality předmětu daně, nebo dokonce i podle daňového subjektu.

Sazba daně vztažená k základu daně vyjádřeného v objemových jednotkách se označuje jako pevná sazba daně. Naopak relativní sazba daně se užívá tam, kde má základ daně hodnotový charakter a sazba daně vyjadřuje určitý podíl nebo procento ze základu daně. Relativní sazby daně jsou typické pro osobní důchodovou daň a jsou tvořeny lineární sazbou daně a progresivními daňovými sazbami.

Lineární sazba daně je taková sazba, kdy daň roste ve stejném poměru jako základ daně a zpravidla bývá stanovena jako procento ze základu daně, přičemž průměrná sazba daně je rovna mezní sazbě daně. Taková skutečnost je zachycena na obrázku uvedeném v příloze 2.

Progresivní daňové sazby jsou takové sazby, kdy s růstem základu daně roste daň rychleji než základ daně. Nejlépe odpovídají požadavkům daňové spravedlnosti v důsledku redistribuční schopnosti. Progresivní daňové sazby lze rozdělit na pásmové sazby a klouzavě progresivní daňové sazby.

Pro pásmové sazby je typické, že základ daně je rozdělen do několika pásem podle jeho velikosti a pro každé pásmo je zvlášť stanovena sazba, přičemž musí být respektováno pravidlo: vyšší pásmo, vyšší sazba. Graficky je výše uvedené tvrzení zachyceno v příloze 2. Zásadní nevýhodu pásmové sazby spatřuje řada ekonomů v tom, že v určitých intervalech velikosti základu daně odrazuje poplatníka od další ekonomické aktivity v důsledku skokového zvýšení daňové povinnosti. Tento nedostatek pásmové sazby odstraňuje klouzavě progresivní sazba daně.

Klouzavě progresivní sazba daně postihuje postupně jednotlivými úrovněmi daňové sazby základ daně příslušné velikosti. Disponibilní příjem jednotlivce sice roste pomaleji než-li daň, avšak k absolutnímu snížení disponibilního příjmu oproti pásmové sazbě nemůže dojít. Průběh daně při klouzavě progresivní daňové sazbě je zachycen v příloze 2.

Sazby osobní důchodové daně ve vybraných zemích v roce 2009 jsou uvedené v příloze 3.

2.2.4 Daňové odpočty a zápočty

Souhrnný základ daně tvořený ze všech zdanitelných příjmů může být upraven o daňový odpočet a následně vypočtenou daň lze ještě snížit o daňový zápočet.

Jak již bylo výše uvedeno, daňový odpočet je uplatňován vůči základu daně formou odečtení fixní nominální částky. Daňové odpočty mohou být dvojího druhu, a to standardní a nestandardní.

„Standardně (běžné v naprosté většině států) lze od daňového základu odečíst nezdanitelné částky (allowances) z titulu samotné existence osoby (tzv. nezdanitelné minimum, které má vyjadřovat určitou hodnotu nutných sociálních výdajů poplatníka), z důvodů vyživování dalších osob ve společné domácnosti (druhého z manželů, dítěte) či invalidity“, jak tvrdí Široký (2008, str. 125). Standardní úlevy bývají stanoveny pevnou částkou.

Nestandardní odpočty prováděné formou odčitatelných položek (deductions) bývají limitovány do určité výše, viz [8]. Jejich existence je spojována s makroekonomickými cíly vlády ve snaze podpořit spoření, pojištění, investování, či ovlivnit chování jednotlivce. Dále mohou existovat i specifické daňové odpočty, které jsou vázány na specifické druhy příjmů, odvětví apd. „Za určitý druh daňového odpočtu je možno považovat i manželský splitting“, jak tvrdí Široký (2008, str. 125).

Slevy na dani (credits) se uplatňují vůči vypočtené dani a mohou být uplatňovány všemi poplatníky, nebo jen určitými skupinami osob (invalidé, staří lidé) nebo mohou být využity s cílem stimulace určitých aktivit (investice, proexportní politika), např. viz [8].

2.2.5 Vlastnosti osobní důchodové daně

V předchozím textu byla zmíněna některá úskalí při zdaňování příjmů osobní důchodovou daní, hlavně při vymezení zdanitelných důchodů a volbě zdanitelné jednotky. Nicméně osobní důchodová daň má řadu předností, které překračují uvedená negativa.

Progresivní zdanění osobní důchodovou daní odpovídá nejlépe principu platební schopnosti a umožňuje přerozdělovací procesy, přičemž působí jako automatický vestavěný stabilizátor v rámci ekonomického cyklu.

Osobní důchodová daň zpravidla nemívá vliv na cenové relace komodit a nezpůsobuje distorze v jejich cenách. V důsledku toho, že osoby budou vždy usilovat o příjmy, tzn. že budou mít vlastní platební kapacitu, nenastane problém tuto skutečnost využít k výběru daně.

3. Daňové principy a přístupy k měření progresivity zdanění

V první části této kapitoly budou objasněny základní daňové principy se zaměřením na principy daňové spravedlnosti a efektivnosti. V druhé části této kapitoly bude prostor věnován vymezení základních přístupů k měření progresivity ve zdanění. Podrobněji budou analyzovány zejména ukazatele intervalové a globální daňové progresivity

3.1 Daňové principy

V současné době existuje celá řada daňových principů kladených na „dobrý“ daňový systém. V průběhu času se měnilo nejen množství, ale i samotný obsah jednotlivých daňových principů. Zde budou uvedeny pouze ty základní, přičemž stěžejními principy budou principy daňové spravedlnosti a efektivnosti.

3.1.1 Princip spravedlnosti

Pojem daňové spravedlnosti tvoří základní kritérium daňového systému. „Převažuje obecná shoda, že daňový systém by měl být spravedlivý, což znamená, že každý daňový poplatník by měl platit správný podíl nákladů vlády“, jak tvrdí Musgrave (1994, str. 202). Otázkou však zůstává, jakým způsobem definovat správný podíl úhrady nákladů veřejných rozpočtů konkrétního poplatníka. Na tuto otázku se snaží odpovědět dva myšlenkové proudy. První z nich vychází z tzv. zásady zdaňování dle užitku, druhý myšlenkový proud vychází ze zásady zdaňování dle schopnosti daňové úhrady.

Zásada zdaňování dle užitku říká, že spravedlivý je takový daňový systém, v němž každý daňový poplatník přispívá v závislosti na užitku, který má z veřejných statků. Při aplikaci tohoto přístupu však vyvstávají dva závažné problémy, a to jakým způsobem měřit užitek, jaké stanovit daně a jak zajistit (re)distribuční plnění funkce daní, např. viz [8].

Na otázku, jaké stanovit daně, lze hledat odpověď při analýze konceptu obecné daně z užitku, např. viz [7]. Takový koncept předpokládá, že každý poplatník by platil daň podle svého ocenění užitku. Za předpokladu, že užitek plynoucí poplatníkovi ze spotřeby veřejných statků a transferů je funkcí cenové a důchodové elasticity poptávky poplatníka po těchto statcích, musí platit následující pravidla. Při růstu důchodové elasticity poplatníka by měla růst i jeho daňová povinnost, respektive při růstu cenové elasticity poplatníka by měla jeho daňová povinnost klesat.

Výše uvedené skutečnosti lze vyjádřit následujícím vztahem:

$$\frac{E_Y}{E_p} = \frac{(\Delta Q / Q) / (\Delta Y / Y)}{(\Delta Q / Q) / (\Delta p / p)} = \frac{\Delta p / p}{\Delta Y / Y}, \quad (3.1)$$

kde E_Y vyjadřuje důchodovou elasticitu, E_p vyjadřuje cenovou elasticitu, Q znázorňuje množství veřejného statku, p představuje náklad veřejného statku, Y znázorňuje důchod poplatníka, viz [7]. Na základě poměru důchodové a cenové elasticity po veřejných statcích lze určit typ daně konkrétnímu poplatníkovi:

- v případě, že poměr $E_Y/E_p = 1$, je vhodné stanovit poplatníkovi proporcionální daň,
- v případě, že poměr $E_Y/E_p > 1$, je vhodné stanovit poplatníkovi progresivní daň,
- v případě, že poměr $E_Y/E_p < 1$, je vhodné stanovit poplatníkovi regresivní daň.

Praktickým problémem při stanovení konkrétní daně je neschopnost zjistit důchodovou a cenovou pružnost poptávky po veřejných statcích u jednotlivého poplatníka. Dalším problémem zdaňování poplatníka dle zásady užitku je absence redistribuční funkce daní. Jinak řečeno, daně placené poplatníkem by musely být využívány na úhradu veřejných statků jím spotřebovaných a nebylo by z čeho financovat transferové platby, jako sociální podpory, starobní důchody aj. Velkou předností tohoto způsobu zdanění je provázanost příjmové a výdajové stránky rozpočtu a ochota takové daně platit.

Zásada zdaňování dle schopnosti daňové úhrady říká, že každý poplatník bude přispívat na veřejné výdaje podle své schopnosti platit (platební kapacity). Tato zásada si nevšímá výdajové stránky, což se může jevit z ekonomického hlediska na první pohled méně uspokojivé. Zdanění dle schopnosti daňové úhrady vede k tomu, že lidé se stejnou platební kapacitou platí stejně (horizontální daňová spravedlnost) a lidé s větší kapacitou platí více (vertikální daňová spravedlnost), např. viz [7].

Teoretickým problémem při aplikaci zásady horizontální spravedlnosti je způsob stanovení platební kapacity. Platební kapacitu jednotlivce lze pojímat z dvojího pohledu. Je otázkou zda-li považovat za zdaňovací jednotku důchod nebo majetek, či je vhodnější zdanění jednotlivce přímo u zdroje tzv. důchodovou daní nebo aplikovat spotřební daň a jednotlivce zdaňovat při užití důchodu (spotřebě). Všechny výše uvedené vymezení platební kapacity poplatníka mají své zastánce i odpůrce a rozbor výhod respektive nevýhod jednotlivých vymezení je námětem na samostatné zpracování.

Zásada vertikální daňové spravedlnosti by měla dát odpověď na otázku odlišnosti velikosti placených daní při různé výši důchodu poplatníka. Otázkou, jak by se tyto daně měly od sebe lišit, se zabývá řada ekonomů jako Arthur Cecil Pigou či John Stuart Mill, z jejichž analýz se dodnes, v otázkách vertikální daňové spravedlnosti, vychází. Pigou při úvahách

o stupni a velikosti daňové progresivity analyzuje daňovou újmu („oběť“), kterou přinášejí poplatníci daní a srovnává koncepci absolutní, relativní a mezní stejné oběti, např. viz [8].

Zdanění poplatníků s různým příjmem dle absolutní stejné oběti musí respektovat pravidlo, že rozdíl $U(Y) - U(Y - T)$ je stejný pro všechny daňové poplatníky, kde U představuje užitek poplatníka, Y vyjadřuje důchod poplatníka a T znázorňuje daňovou platbu. Jinak řečeno, zdanění dle absolutní stejné oběti předpokládá, že poplatník platí různou výši daně v závislosti na dosaženém důchodu, přičemž absolutní výše užitku, kterou zdanění odebírá, je pro všechny poplatníky stejné. Nevýhodou tohoto přístupu je fakt, že intuitivně pracuje s klesající funkcí mezního užitku (MU), aniž by byla zřejmá rychlost poklesu. To znamená, že není možno říci, zda-li pravidlo stejné absolutní oběti vyžaduje progresivní zdanění a v jaké míře.

Pro zdanění poplatníků s různým příjmem na základě relativní stejné oběti je nutné splnit následující podmínku, kdy podíl $U(Y) - U(Y - T)/U(Y)$ je stejný pro všechny poplatníky. To znamená, že každému poplatníkovi se zdaní stejný podíl užitku z původního užitku před zdaněním. Aplikačním problémem zdanění poplatníků na základě stejné relativní oběti (proporcionální) je znalost úrovně a sklonu křivky mezního užitku jednotlivého poplatníka, ale také znalost rozdělení důchodů ve společnosti či velikost inkasa daňových příjmů.

Posledním přístupem ke zdanění poplatníka u vertikální daňové spravedlnosti je zdanění na základě marginální stejné oběti při splnění podmínky, že podíl $\delta U(Y - T)/\delta U(T)$ je pro všechny poplatníky stejný. V tomto případě dochází k tomu, že každý z poplatníků pocítí vlivem zdanění stejný subjektivní úbytek z celkové užitečnosti důchodů. Aplikace zdanění poplatníka na základě stejné marginální oběti vyžaduje progresivní zdanění.

Aplikace výše uvedených principů vertikální spravedlnosti různým způsobem ovlivňuje poplatníky s různými příjmy. Zásada zdaňování dle stejné mezní oběti nejvíce zvýhodňuje poplatníka s nižšími příjmy, menší zvýhodnění poplatníků s nižšími příjmy nastává při zavedení zásady stejné relativní oběti a nejmenší při zavedení stejné absolutní oběti. Faktem zůstává, že poplatník s vyššími příjmy platí v každém z uvedených principů vždy absolutně vyšší částku než-li poplatník s nižšími příjmy. Významným problémem výše uvedené teorie vertikální spravedlnosti je neznalost průběhu křivek mezního užitku u jednotlivých poplatníků.

3.1.2 Princip efektivity

Princip daňové efektivity velmi úzce souvisí s celkovými náklady na fungování daňového systému. Celkové náklady daňového systému jsou tvořeny správními (administrativními, přímými) náklady, vyvolanými (nepřímými) náklady a náklady vyplývajícími ze ztráty efektivity fungování tržního mechanismu.

Správní náklady lze charakterizovat jako náklady na vybudování a fungování daňových úřadů, výběr, správu a kontrolu daní, technické zabezpečení aj. Tyto náklady jsou velmi dobře měřitelné a jdou na vrub veřejného sektoru, přičemž správní náklady lze dělit dle různých hledisek, jako časového, věcného, pravidelnosti vzniku apd. Z měření administrativních nákladů daní v České republice vyplynulo, že nejefektivnějším daňovým odvodem je sociální zabezpečení, daň z příjmů právnických a fyzických osob, zatím co nejméně efektivním daňovým odvodem je daň dědická, jejíž správa převyšuje výnos, viz [8].

Vyvolané náklady představují náklady vynaložené poplatníkem v procesu vypořádání své daňové povinnosti. Nejčastěji se v souvislosti s vyvolanými náklady uvádějí náklady plynoucí ze ztráty času při vyplňování daňového přiznání, odměny daňovým poradcům, nutnost návštěvy finančních úřadů, vedení daňové evidence aj. Vyvolané náklady bývají dle odhadů ekonomů mnohem vyšší než-li náklady správní.

Náklady vyplývající ze ztráty efektivity fungování tržního mechanismu jsou úzce spjaty s daňovou distorzitou a spolu s vyvolanými náklady jsou hlavní příčinou neefektivity daňového systému. Distorzní daň je taková daň, která obsahuje důchodový i substituční efekt a narušuje volbu a chování ekonomických subjektů. Distorzní daně ovlivňují racionální chování ekonomických subjektů jak na straně poptávky, tak na straně nabídky a jsou příčinou vzniku nadměrného daňového břemene. Zavedením distorzní daně dochází ke snížení poptávky po zboží nebo službách respektive ke snížení množství vyrobeného zboží nebo služeb, a tím je ekonomika chudší v důsledku nerealizovaného obrátu, který se nestává ziskem jiného ekonomického subjektu, ale je v ekonomice tzv. utopen. Nadměrné daňové břemeno lze charakterizovat jako rozdíl daňového břemene a výnosu plynoucího státu.

Velikost nadměrného břemene a jeho rozdělení mezi účastníky trhu závisí na cenové elasticitě poptávky a nabídky po zboží a službách, proto je vhodné uvést dva extrémní případy, kdy je cenová elasticita nekonečně vysoká, respektive nulová. V případě nekonečně vysoké cenové elasticity nabídky či poptávky by účastník trhu nenesl žádné daňové břemeno a v případě nulové elasticity nabídky či poptávky nadměrné daňové břemeno vůbec

nevznikne. Z výše uvedeného plyne, že je „lepší“ zdaňovat cenově neelastické výrobní faktory respektive spotřebu, kde nevzniká neefektivnost tohoto druhu.

3.1.3 Ostatní daňové principy

Mezi velmi často zmiňované daňové principy kladené na daňový systém patří princip politické průhlednosti, princip právní perfektnosti (legislativní jednoznačnosti) a princip pružnosti, který předpokládá flexibilitu na makroekonomické úrovni při naplňování specifických funkcí fiskální politiky, jako funkci redistribuční, alokační a stabilizační.

Princip politické průhlednosti kladený na „dobrý“ daňový systém vyjadřuje fakt, že politická rozhodnutí by měla přispívat ke snížení přímých tak nepřímých nákladů daňového systému. Realita bývá mnohdy opačná, kdy chaotické přijímání legislativních změn znemožňuje poplatníkům dlouhodobější daňové plánování, zvyšuje se byrokracie a zavádí se legislativní změny pod tíhou jednotlivých lobbyistických skupin.

„Princip legislativní jednoznačnosti spočívá v jasném, přehledném a výkladově srozumitelném daňovém zákonodárství“, jak tvrdí Široký (2008, str. 78). Trendem současné doby je snaha o zjednodušení daňové soustavy a legislativního rámce zdanění v rámci národních ekonomik, ale také o daňovou harmonizaci a koordinaci v rámci Evropské unie, nicméně celá řada novelizací, vyhlášek a dalších právních textů tyto snahy maří.

3.2 Přístupy k měření progresivity zdanění

Zásada marginální stejné oběti u vertikální daňové spravedlnosti předpokládá progresivní zdanění. Progresivitu daně lze vyšetřit relativně snadno. „Daň je progresivní, pokud se poměr daně k důchodu zvětšuje při postupu po stupnici důchodů směrem nahoru, je proporcionální, pokud je poměr konstantní, a regresivní pokud se tento poměr snižuje“, jak tvrdí Musgrave (1994, str. 332). Problémem však nastává při zjištění stupně progresu konkrétní daně. Existuje několik základních skupin metod, přičemž konkrétní metodu je nutné vždy použít na konkrétní účel při vyšetřování progresivity daně. Mezi základní ukazatele k měření progresivity patří následující:

- ukazatele bodové (lokální) progresivity daní,
- ukazatele intervalové progresivity daní,
- ukazatele globální progresivity daní.

3.2.1 Ukazatele bodové progresivity daní

Výpočet ukazatele lokální progresivity podmiňuje znalost spojitě funkce průměrné daňové sazby (efektivní sazby, daňového zatížení) ve tvaru $t(y) = f(y)$, kde t představuje průměrnou daňovou sazbu a y vyjadřuje důchod, např. viz [8]. Na základě matematického vyjádření spojitě funkce průměrné daňové sazby je možno provést derivaci a vyšetřit progresivitu v jakémkoliv bodě. Nicméně vyjádření spojitě funkce průměrné daňové sazby není vždy jednoduché v závislosti na konstrukci samotné daně. Například vyšetření průměrné daňové sazby u osobní důchodové daně je komplikováno existencí standardních a nestandardních odpočtů, minimálního základu daně apd. Takový výpočet ukazatele lokální progresivity je možný provést buď s využitím aproximace spojitě funkce průměrné daňové sazby jinou spojitou diferencovatelnou funkcí (nemusí být přesné), nebo rozložit spojitou funkci průměrné daňové sazby do několika průběhů spojitých diferencovatelných funkcí (rovněž nemusí být přesné). Tím, že je ukazatel bodové progresivity závislý na existenci spojitě funkce průměrné daňové sazby je vhodný zejména k vyšetření progresivity v rámci simulace poplatníka.

3.2.2 Ukazatele intervalové progresivity daní

Často obtížné matematické vyjádření spojitě funkce průměrné daňové sazby lze obejít konstrukcí ukazatelů intervalové progresivity daně. Progresivita daně je v tomto případě zjišťována v určitém příjmovém rozmezí. Přesnost vyšetření průběhu progresivity daně lze ovlivnit velikostí intervalu příjmového rozmezí. Nejčastěji se uvádí tři způsoby měření intervalové progresivity, a to progresivita průměrné sazby, progresivita daňové povinnosti a progresivita příjmů po zdanění, např. viz [8].

Progresivita průměrné sazby (PAR) vyjadřuje poměr změny efektivní sazby (průměrné sazby, daňového zatížení) ke změně důchodu. Jinak řečeno představuje sklon křivky, kterou je možno získat vyznačením efektivní sazby proti důchodu, viz [7]. Takový vztah je možné zapsat následujícím způsobem:

$$PAR = \frac{d\frac{T}{Y}}{dY} = \frac{\Delta\frac{T}{Y}}{\Delta Y} = \frac{\frac{T_1}{Y_1} - \frac{T_0}{Y_0}}{Y_1 - Y_0} = \frac{DZ_1 - DZ_0}{Y_1 - Y_0}, \quad (3.2)$$

kde Y vyjadřuje hrubý důchod, T značí vypočtenou daňovou povinnost k danému hrubému příjmu, DZ vyjadřuje daňové zatížení (efektivní daňovou sazbu), indexy 0 a 1 vyjadřují krajní body příjmového intervalu, na němž se progresivita měří.

Z výše uvedeného vztahu vyplývá, že progresivitu průměrné sazby je možno vyjádřit pomocí ukazatele daňového zatížení (DZ). Nicméně je nutné vědět, že ukazatel daňového zatížení spadá pod mikroekonomické ukazatele a může mít řadu variant, které jsou vhodné pro konkrétní měření daňové progresivity. Daňové zatížení udává procentuálně množství odčerpané „základny“ v podobě daňové povinnosti. Pojem „základna“ je zde použit záměrně, protože může být tvořena hrubým důchodem, základem daně či jinou modifikací. Pojem daňová povinnost může v sobě skrývat výši konkrétní daně, ale také sociální pojištění aj.

Progresivita daňové povinnosti (PTO) představuje elasticitu daňové povinnosti vzhledem k důchodu před zdaněním. Jinak řečeno, ukazatel měří sklon křivky získaný vyznačením daňové povinnosti proti důchodu na semilogaritmickém grafu. Takový vztah je možno zapsat následujícím způsobem:

$$PTO = \frac{\% \Delta T}{\% \Delta Y} = \frac{\frac{T_1 - T_0}{T_0}}{\frac{Y_1 - Y_0}{Y_0}}, \quad (3.3)$$

kde značení je shodné jako u progresivity průměrné sazby.

Ukazatel progresivity příjmů po zdanění³ (PEAT) vyjadřuje poměr procentuální změny důchodu po zdanění k procentuální změně důchodu před zdaněním. Jinak řečeno, ukazatel progresivity příjmů po zdanění vyjadřuje sklon křivky získanou vyznačením důchodu před zdaněním a po zdanění na logaritmickém grafu. Výše uvedený vztah lze matematicky vyjádřit následujícím způsobem:

$$PEAT = \frac{\% \Delta (Y - T)}{\% \Delta Y} = \frac{\frac{(Y_1 - T_1) - (Y_0 - T_0)}{Y_0 - T_0}}{\frac{Y_1 - Y_0}{Y_0}}, \quad (3.4)$$

kde značení je shodné jako u progresivity průměrné sazby.

Konstrukce výše uvedených ukazatelů intervalové progresivity se v jednotlivých případech značně liší a výběr konkrétního ukazatele pro měření progresivity závisí na tom, co je předmětem analýzy. Při zkoumání progresivity kterékoliv daně je proto nutné vždy uvést za pomoci jakého ukazatele je analýza provedena pro adekvátní srovnání výsledných hodnot. Orientační tabulka koeficientů pro měření progrese za pomoci výše uvedených ukazatelů intervalové progresivity je uvedena na obrázku 3.1 na další straně.

³ Někdy se také nazývá reziduální důchodová progrese

Obr. 3.1 Interpretace ukazatelů intervalové progresivity

Charakter daně	Ukazatel daňové progresivity		
	PAR	PTO	PEAT
Proporcionální daň	0	1	1
Progresivní daň	>0	>1	<1
Regresivní daň	<0	<1	>1

Zdroj: Šíroký, J. a kolektiv. Daňové teorie – s praktickou aplikací, 2008.

Alternativní přístup k měření intervalové progresivity daně pracuje s využitím opčních modelů, kdy daně představují kupní opce vystavené jednotlivými daňovými poplatníky a podkladový nástroj tvoří analyzovaná veličina (u daně z příjmů fyzických osob může být podkladovým nástrojem hrubý příjem fyzické osoby), např. viz Vlachý (2007). Na základě simulace ocenění daňové povinnosti pro definovanou řadu hodnot očekávaného příjmu a jeho volatility (ta je zpravidla odhadnuta) jsou stanoveny efektivní daňové sazby poplatníka. Dodatečné zdanění nejistých osobních příjmů vlivem progresu lze vypočítat jako rozdíl mezi efektivní daňovou sazbou pro očekávaný příjem a efektivní daňovou sazbou odpovídajícího bezrizikového příjmu. Výše uvedenou skutečnost lze matematicky vyjádřit následujícím způsobem:

$$\delta_{\sigma}(\mu) = \tau(\mu, \sigma) - \tau(\mu, 0), \quad (3.5)$$

kde $\delta_{\sigma}(\mu)$ představuje dodatečné zdanění nejistých osobních příjmů, $\tau(\mu, \sigma)$ vyjadřuje efektivní daňovou sazbu poplatníka s očekávaným příjmem, $\tau(\mu, 0)$ značí efektivní daňovou sazbu poplatníka s jistým příjmem, μ vyjadřuje hodnotu očekávaného příjmu a σ označuje volatilitu očekávaného příjmu.

3.2.3 Ukazatele globální progresivity daní

Všechny výše uvedené přístupy k měření progresivity daně vyšetřovaly progresivitu v bodě respektive intervalu a předpokládaly vstupní definici poplatníka. Ukazatele globální progresivity daní dokáží vyjádřit progresivitu celé daně jedním ukazatelem bez nutnosti definování vstupních parametrů poplatníka. Nejčastěji se provádí měření progresivity daně pomocí Lorenzovy metody příjmového rozložení s využitím indexu Musgravea a Thina, popřípadě Kakwaniho metody, viz [19]. Dalším možným přístupem k měření globální progresivity daně je využití indexu globální daňové progresivity.

Základem všech tradičních metod měření globální daňové progresivity je Lorenzova křivka, která představuje kumulativní poměr počtu domácností v procentech

ke kumulativnímu celkovému důchodu v procentech. Lorenzovu křivku lze sestavit pro libovolný N počet domácností s příjmy y , což lze matematicky vyjádřit následovně:

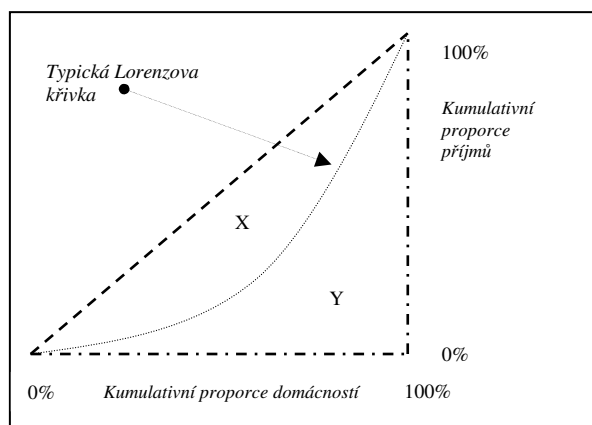
$$Y_i \text{ pro } i = 1, 2, \dots, N. \quad (3.6)$$

Příjmy N počtu domácností je nutné seřadit vzestupně od nejnižších po nejvyšší dle následujícího vztahu:

$$y_1 < y_2 < y_3 < \dots < y_N. \quad (3.7)$$

Jedna z možných podob výsledné Lorenzovy křivky je patrná na obrázku 3.1.

Obr. 3.2 Lorenzova křivka



Zdroj: Šíroky, J. a kol. Daňové teorie – s praktickou aplikací, 2008 a vlastní úprava.

Z průběhu Lorenzovy křivky lze usuzovat míru rovnoměrnosti rozložení příjmů ve společnosti. Zpravidla mohou nastat dva extrémní případy rozložení příjmů ve společnosti, které vytváří hranice Lorenzovy křivky. V případě, že všechny domácnosti pobírají stejný příjem, existuje ve společnosti absolutní rovnoměrnost rozložení příjmů, čemuž by odpovídala Lorenzova křivka ve tvaru čárkovaně vyznačené diagonály. Pokud jediná domácnost pobírá veškerý příjem společnosti, pak by měla Lorenzova křivka tvar čerchovaně vyznačené spojnice kumulativní proporce domácností respektive příjmů.

Míru rovnoměrnosti rozložení příjmů ve společnosti lze jednoduše agregovat do souhrnného ukazatele Giniho koeficientu (G). Giniho koeficient nerovnosti rozložení příjmů ve společnosti měří míru, ve které se Lorenzova křivka odchyluje od 45° linie absolutní rovnosti. Výše uvedený vztah lze s využitím obrázku 3.1 zapsat následujícím způsobem:

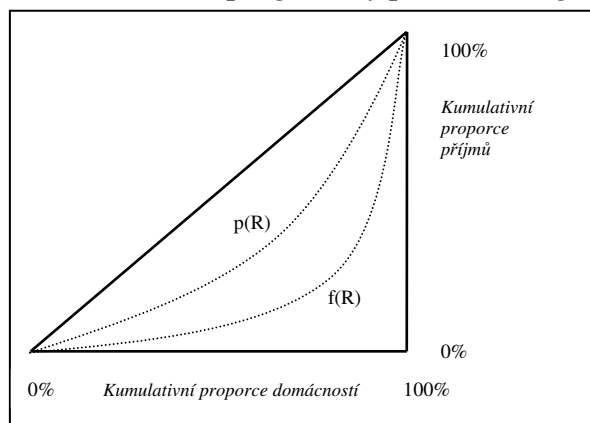
$$G = \frac{X}{X + Y}, \quad (3.8)$$

kde X vyjadřuje obsah plochy mezi diagonálou a Lorenzovou křivkou a Y vyjadřuje obsah plochy pod Lorenzovou křivkou. Giniho koeficient nabývá hodnot od 0, která vyjadřuje

absolutní rovnost rozložení příjmů ve společnosti, do 1, která naopak značí absolutní nerovnost rozložení příjmů ve společnosti. Z výše uvedeného vztahu je zřejmé, že Giniho koeficient je prostý podíl plochy X vyjadřující obsah plochy Lorenzovy křivky k $\frac{1}{2}$ kvadrátu diagramu $(X+Y)$, z čehož plyne jeho základní nedostatek. Giniho koeficient není schopen reagovat na změnu struktury rozložení příjmů ve společnosti, kdy obsah plochy Lorenzovy křivky (X) zůstává neměnný. Na základě znalosti samotného Giniho koeficientu nelze sledovat progresivitu zdanění, a proto byly vytvořeny další ukazatele, které to umožňují.

Musgrave-Thin index je jeden z řady ukazatelů, kterým je možno globální progresivitu změřit. Zpravidla rovněž vychází z tradiční Lorenzovy křivky a využívá znalosti Giniho koeficientů. Odvození Musgrave-Thin indexu je možno provést s využitím obrázku 3.2.

Obr. 3.3 Měření progresivity pomocí Musgrave-Thin indexu



Zdroj: Široký, J. a kol. Daňové teorie – s praktickou aplikací, 2008 a vlastní úprava.

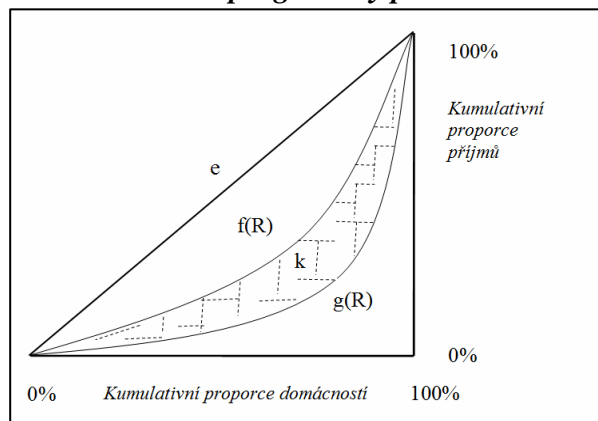
Funkce $f(R)$ znázorňuje klasickou Lorenzovu křivku a vztahuje se k rozložení příjmů před zdaněním. Funkce $p(R)$ opět znázorňuje Lorenzovu křivku avšak tentokrát charakterizující rozložení příjmů po zdanění. Musgrave-Thin index (M) lze zkonstruovat jako poměr plochy pod křivkou $p(R)$ k ploše pod křivkou $f(R)$. Výše uvedený vztah lze zapsat následujícím způsobem:

$$M = \frac{1 - G^*}{1 - G}, \quad (3.9)$$

kde G^* znázorňuje Giniho koeficient křivky $p(R)$ a G vyjadřuje Giniho koeficient křivky $f(R)$. Z výše uvedeného vztahu vyplývají následující skutečnosti. Velikost indexu M závisí jednak na rozložení daňového břemene, ale také na celkové výši průměrné daňové sazby. Daň je proporcionální tehdy, když je hodnota indexu M rovna jedné, progresivní v případě, že hodnota indexu M je větší než jedna a degresivní tehdy, když je hodnota indexu M nižší než-li jedna.

Pokročilejší přístup k měření progresivity ve zdanění zavádí ukazatel zkonstruovaný Kakwaniho metodou. Konstrukci tohoto indexu je vhodné vysvětlit s využitím obrázku 3.3 uvedeného na další straně. Zatímco křivka $f(R)$ představuje klasickou Lorenzovu křivku, funkce $g(R)$ je tzv. křivka koncentrace představující rozložení daňového břemene mezi poplatníky.

Obr. 3.4 Měření progresivity pomocí Kakwaniho indexu



Zdroj: Široký, J. a kol. Daňové teorie – s praktickou aplikací, 2008 a vlastní úprava.

Kakwaniho index lze pak sestavit jako poměr vyšrafované plochy, na obrázku 3.3 označené písmenem k , vzhledem k obsahu rovnoramenného trojúhelníka s přeponou e . Výše uvedenou skutečnost lze matematicky zapsat následovně:

$$K = \frac{k}{0,5} = 2k = C - G, \quad (3.10)$$

kde C představuje Giniho koeficient funkce $g(R)$ a G znázorňuje Giniho koeficient funkce $f(R)$. Z výše uvedené vztahu je patrné, že daň je proporcionální v případě nulové hodnoty indexu K , regresivní v případě hodnoty indexu K vyšší jak nula a regresivní v případě, že hodnota indexu K je nižší jak nula. Na rozdíl od Musgrave-Thin indexu specifikoval Kakwani míru nerovnosti příjmů po zdanění (G^*) v závislosti na třech faktorech, čímž se vyhnul širokému pojetí progresivity jako míry redistribuce využívanou v M indexu. Matematicky lze míru nerovnosti příjmů po zdanění dle Kakwaniho zapsat následujícím způsobem:

$$G^* = G - \frac{t K}{1 - t}, \quad (3.11)$$

kde G představuje míru nerovnosti před zdaněním, t znázorňuje míru celkového průměrného daňového zatížení a K představuje míru progresivity.

Mezi další indexy, které se snaží zachytit míru globální progresivity zdanění, patří Suitsův index, Atkinsonův koeficient, Robin Hood index či Theilův index. Nevýhodou všech doposud uvedených způsobů měření globální daňové progresivity je nedostatek relevantních informací o rozložení příjmů ve společnosti.

Nedostatek empirických dat o rozdělení daňového břemene mezi poplatníky řeší odlišný přístup k měření globální daňové progresivity, a to index globální daňové progresivity, např. viz [18].

Index globální daňové progresivity vychází z makroekonomických údajů přičemž je konstruován jako podíl volatility daňových výnosů a volatility hrubého domácího produktu. Index globální daňové progresivity vychází z relativně jednoduché úvahy. Daň je progresivní tehdy, jestliže tempo růstu daňového výnosu je vyšší než-li tempo růstu hrubého domácího produktu, proporcionální tehdy, když se tempa růstu obou veličin rovnají a degresivní v případě vyššího tempa růstu hrubého domácího produktu ve srovnání s daňovým výnosem. Výše uvedené úvahy lze matematicky vyjádřit následujícím způsobem:

$$\gamma_t = \frac{C_{T,t}}{C_{Y,t}} = 1 + \varepsilon_t(\mu_t), \quad (3.12)$$

kde γ_t značí index globální progresivity, $C_{T,t}$ vyjadřuje variační koeficient daňových výnosů za období t , $C_{Y,t}$ vyjadřuje variační koeficient hrubého domácího produktu za období t , $\varepsilon_t(\mu_t)$ zachycuje absolutní hodnotu elasticity průměrné sazby daně, přičemž variační koeficient je definován jako podíl směrodatné odchylky a aritmetického průměru daňových výnosů respektive hrubého domácího produktu. Daň je progresivní tehdy, když hodnota indexu γ_t je vyšší jak jedna, proporcionální v případě rovnosti indexu γ_t jedné a degresivní, je-li hodnota indexu γ_t menší jak jedna.

Pomocí absolutní hodnoty elasticity průměrné sazby daně $\varepsilon_t(\mu_t)$ lze vyjádřit stupeň progresivity (regresivity) následujícím způsobem:

$$\varepsilon_t(\mu_t) = \frac{\mu_t r'_t(\mu_t)}{r_t(\mu_t)}, \quad (3.13)$$

kde $r_t(\mu_t)$ charakterizuje průměrnou sazbu daně, $r'_t(\mu_t)$ vyjadřuje derivaci funkce průměrné sazby daně a μ_t je průměrná hodnota příjmů. V případě, že je elasticita průměrné sazby kladná, jedná se o progresivní zdanění v opačném případě se jedná o degresivní zdanění.

4. Legislativní úprava daně z příjmů fyzických osob v ČR

Legislativní úprava daně z příjmů fyzických osob je spolu s daní z příjmů právnických osob v podmínkách České republiky zakotvena v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro daně zdaňovací období. Daň z příjmů fyzických osob je svojí konstrukcí relativně složitou daní, což vychází z velkých nároků na komplexnost, spravedlnost a efektivnost zdanění, ale také z širokého a různorodého spektra příjmů realizovaných fyzickými osobami. Její konstrukce umožňuje na rozdíl od jiných daní působit na konkrétní příjmovou skupinu obyvatel a formou sociálních úlev stimulovat ekonomickou aktivitu poplatníků. Podíl daně z příjmů fyzických osob na celkovém daňovém inkasu v roce 2009 je graficky zachycen v příloze 6.

Cílem této kapitoly je popsat legislativní úpravu daně z příjmů fyzických osob. Po vymezení poplatníka a předmětu daně bude věnována pozornost tvorbě základu daně a jeho úpravě. Důležitou součástí výkladu legislativní úpravy daně z příjmů fyzických osob tvoří sazba daně a úprava výsledné daňové povinnosti. V neposlední řadě bude výklad podrobněji zaměřen na zdanění příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků.

4.1 Poplatníci daně z příjmů fyzických osob

Poplatník daně z příjmů fyzických osob je definován jako fyzická osoba. Z hlediska původu příjmů fyzických osob a jejich zdanění rozlišuje zákon o daních z příjmů dvě skupiny poplatníků, a to poplatníky s neomezenou daňovou povinností, tzv. daňové rezidenty a poplatníky s omezenou daňovou povinností, tzv. daňové nerezidenty.

Daňovým rezidentem je každá fyzická osoba, která má na území České republiky bydliště nebo fyzická osoba, která nemá na území České republiky bydliště, ale na území České republiky pobývá v průběhu kalendářního roku alespoň 183 dní, a to buď souvisle nebo součtem dob pobytu. Za daňového rezidenta není považována osoba, která na území České republiky bydliště nemá, avšak převážně se zdržuje (minimálně 183 dní v průběhu kalendářního roku) na území České republiky za účelem léčby nebo studia. Daňový rezident má neomezenou daňovou povinnost a dani z příjmů fyzických osob podléhají jednak příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.

Daňový nerezident je definován jako poplatník, jehož daňová povinnost se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky tzn., že daňový nerezident má omezenou daňovou povinnost. Do této skupiny je možné zařadit i fyzické osoby, které jsou podle mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění považovány za daňové cizozemce.

4.2 Předmět daně

Dani z příjmů fyzických osob podléhají veškeré příjmy poplatníků daně s výjimkou těch, které nejsou předmětem daně z příjmů fyzických osob (tzv. negativní vymezení předmětu daně) a těch, které jsou od daně z příjmů fyzických osob osvobozené. Dani z příjmů fyzických osob podléhají nejen příjmy peněžní, ale rovněž příjmy naturální a příjmy získané směnou (příkladem může být poskytování protislužeb), které se oceňují dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů.

Předmět daně z příjmů fyzických osob je tvořen příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků, příjmy z podnikání a z jiné samostatně výdělečné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z pronájmu a ostatními příjmy.

Do předmětu daně z příjmů fyzických osob nespádají zejména následující příjmy (tzv. vyňaté příjmy), a to příjmy získané dědictvím, příjmy získané darováním s výjimkou darů získaných v souvislosti s výkonem zaměstnání nebo podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti, přijaté úvěry a půjčky kromě těch, které nejsou vyňaté ze zdanění příjmů fyzických osob, příjmy z rozšíření respektive zúžení společného jmění manželů, částka uhrazená zdravotní pojišťovnou při překročení limitu regulačních poplatků a doplatků na léčiva nebo potraviny dle zvláštních právních předpisů a další.

Některé další druhy příjmů, které nejsou předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou vymezeny u jednotlivých druhů příjmů v rámci specifikace dílčích základů daně. Například u příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků nejsou předmětem daně v rámci specifikace dílčího základu daně příjmy v podobě náhrad cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem závislé činnosti, hodnota pracovních prostředků, oděvů, obuvi a ochranných nápojů, částky vynaložené zaměstnavatelem na doškolování zaměstnanců aj.

Celá řada dalších příjmů, která je předmětem daně, je od daně osvobozena při splnění určitých zákonem stanovených podmínek. Některé druhy příjmů jsou osvobozeny v rámci samotného §4 zákona o daních z příjmů, jiné jsou osvobozeny u jednotlivých druhů příjmů v rámci specifikace dílčích základů daně. Příjmů, které jsou od daně osvobozeny, existuje celá řada. Mezi nejvýznamnější skupiny osvobozených příjmů patří sociální příjmy a transfery (starobní a invalidní důchody, studijní stipendia, apd.), náhrady škody, pojistná plnění, některé příjmy z prodeje majetku (jak movitého, tak i nemovitého), některé výhry, příjmy v souvislosti se státní politikou bydlení.

Veškeré příjmy, které podléhají zákonu o daních z příjmů fyzických osob nespádající mezi příjmy vyňaté ani od daně osvobozené, se nazývají zdanitelnými příjmy. Postup při

stanovení příjmů vstupujících do základu daně z příjmů fyzických osob je schématicky znázorněn v příloze 4.

Zdanitelné příjmy dle zákona o daních z příjmů fyzických osob je možno rozčlenit do dvou samostatných skupin, a to na příjmy zdaňované v rámci základu daně, a na příjmy tvořící samostatný základ daně. Způsob výpočtu daně z příjmů tvořící samostatný základ daně je odlišný od výpočtu daně u příjmů tvořící společný základ daně, což se nakonec projeví ve výsledné daňové povinnosti poplatníka. Rozdíl spočívá zejména v daňové sazbě, možnosti uplatnění standardních a nestandardních odpočtů apd.

4.3 Základ daně

Základ daně lze definovat jako částku, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud není u jednotlivých příjmů dle zákona o daních z příjmů stanoveno jinak. Základ daně se pak stanoví jako suma dílčích základů daně z příjmů fyzických osob.

Struktura základu daně z příjmů fyzických osob je relativně složitá v důsledku různorodosti forem příjmů plynoucích jednotlivcům, ale také v důsledku snah o minimalizaci daňových úniků u takových příjmů, u kterých je to účelné (zdaňování srážkovou daní u zdroje). Pro každý typ příjmu jsou odděleně nastavena pravidla, dle kterých se daný příjem očistí o výdaje uznatelné dle zákona o daních z příjmů fyzických osob takovým způsobem, aby mohla být zdaněna pouze ta část příjmů, která zůstává poplatníkovi pro jeho osobní spotřebu. Takto je možno přesně definovat parametry pro zdanění konkrétních příjmů jednotlivcům dle společenské účelnosti a daňové spravedlnosti.

4.3.1 Struktura základu daně

Veškeré zdanitelné příjmy je možno rozdělit do pěti relativně samostatných dílčích daňových základů, a to z dílčího daňového základu ze závislé činnosti a funkčních požitků, z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti, z kapitálového majetku, z pronájmu a z ostatních příjmů.

U dílčího základu příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků mohl být do roku 2007 uplatněn pouze výdaj na zaplacené příspěvky sociálního pojištění. Od roku 2008 se konstrukce základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti změnila fiktivním navýšením hrubých příjmů poplatníka o zaplacené pojistné na sociální zabezpečení placené zaměstnavatelem, a tudíž již nelze výše zmíněný výdaj uplatňovat.

U dílčího základu příjmů fyzických osob z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti a u dílčího základu příjmů fyzických osob z pronájmu má poplatník možnost uplatnit výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. U zbylých dílčích základů příjmů fyzických osob je možnost uplatnění výdajů značně omezená. Dílčí základ příjmů fyzických osob z kapitálového majetku není možno o výdaje snížit a dílčí základ daně ostatních příjmů fyzických osob je možno snížit o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení.

4.3.2 Tvorba základu daně

Tvorbu celkového základu daně z příjmů fyzických osob je možno rozčlenit do několika částí. Pro výpočet dílčích základů daně je bezpodmínečně nutné vědět, jaké hodnoty mohou vykazovat, tzn. zda mohou být pouze nezáporné nebo mohou vykazovat i záporné hodnoty. Dílčí daňové základy příjmů z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti a příjmů z pronájmu mohou nabývat kladných, nulových i záporných hodnot. Dílčí daňové základy příjmů z kapitálového majetku a ostatních příjmů mohou nabývat pouze kladných nebo nulových hodnot.

S výjimkou dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků se jednotlivé dílčí základy daně sečtou a následně mohou nastat dvě situace, ve kterých je suma dílčích základů daně buď kladná nebo záporná hodnota. V případě, že suma dílčích základů daně je menší než nula, vzniká tzv. daňová ztráta.

Daňovou ztrátu si může poplatník následně uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně v dalších zdaňovacích obdobích, maximálně však v pěti zdaňovacích obdobích po vzniku daňové ztráty kdy suma dílčích základů daně bude větší než nula, a to maximálně do výše kladného zůstatku v jednom zdaňovacím období.

Záporná výše sumy dílčích základů daně (s výjimkou dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků) nevstupuje do dalších výpočtů daňové povinnosti a je vykazována jako nulová hodnota. K nezápornému výsledku sumy dílčích základů daně se připočítává dílčí základ daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků. Suma výše uvedených dílčích základů daně tvoří celkový základ daně z příjmů fyzických osob. Tvorba základu daně je rovněž schematicky zachycena v příloze 4.

Mezi příjmy, které nejsou součástí dílčích základů daně, nýbrž tvoří samostatný základ daně a podléhají zvláštní sazbě daně (srážkové dani) patří zejména následující příjmy jako příjmy od „dalšího“ zaměstnavatele do 5000 Kč za měsíc, honoráře za příspěvky do rozhlasu, televize a periodik do 7000 Kč za měsíc u jednoho plátce, ceny z veřejných a sportovních

soutěží, podíly na zisku tichého společníka, likvidační podíl na kapitálové společnosti nebo družstvu, výnosy z akcií, obligací a další.

Samostatný základ daně tvoří pouze příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky a srážku daně provádí subjekt, který takový příjem vyplácí. Kromě výjimek uvedených v zákoně o daních z příjmů se příjem tvořící samostatný základ daně nesnižuje o výdaje, standardní odpočty (nezdanitelné části základu daně, položky odčitatelné od základu daně) a slevy na dani. Samostatný základ daně i srážková daň je zaokrouhlována na celé koruny dolů.

4.4 Výpočet daňové povinnosti

4.4.1 Úprava základu daně

Základ daně je možné dále snížit o standardní a nestandardní odpočty o základu daně. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, hovoří o nezdanitelných částech základu daně a položkách odčitatelných od základu daně.

Některé položky uplatňované jako odpočty od základu daně v příslušném zdaňovacím období jsou uplatňovány jako slevy na dani v následujícím zdaňovacím období v jiné výši, proto je nutné přihlídnout ke znění zákona o daních z příjmů v uvedeném zdaňovacím období. Podrobné členění vybraných odpočtů a slev platných ve zdaňovacích obdobích let 2005 až 2010 je obsaženo v příloze 5.

4.4.2 Sazba daně z příjmů fyzických osob a úprava daně

Základ daně, snížený o odpočty od základu daně a zaokrouhlený na celé stovky dolů, se násobí příslušnou daňovou sazbou. V dnešních daňových systémech jsou nejčastěji využívány dvě sazby daně, a to klouzavě progresivní a lineární sazba daně. V České republice byla od roku 1993 do roku 2007 uplatňována klouzavě progresivní daňová sazba, která prodělala za 15 let působení mnoho významných změn. V jednotlivých letech se měnil počet daňových pásem a velikost daňových sazeb. Například v roce 1993 existovalo šest daňových pásem s daňovými sazbami od 15 do 47% nebo například v roce 1999 existovalo pět daňových pásem s daňovými sazbami od 15 do 40%. Od roku 2008 je v podmínkách České republiky aplikovaná jednotná 15% lineární daňová sazba. V příloze 5 jsou uvedeny daňové sazby platné dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, pro zdaňovací období let 2005 až 2010.

Vypočtenou daň je následně možno snížit o slevu na dani. Způsob uplatňování určitých položek se liší v závislosti na legislativní úpravě zákona o daních z příjmů. Část respektive všechny odpočty od základu daně uplatňované dle příslušné legislativní úpravy zákona o daních z příjmů platné pro dané zdaňovací období, uvedené jako standardní odpočty, mohou být při změně výše zmíněné legislativy v jiném zdaňovacím období uplatňovány jako slevy na dani. To znamená, že výčet položek, které je možno uplatňovat jako slevy na dani, je totožný s výčtem standardních odpočtů a není zde již uváděn.

Výběr daně z příjmů fyzických osob v podmínkách České republiky probíhá několika způsoby. Nejčastěji je využíván systém odvodu záloh daně sražených u zdroje příjmů, kde odvod záloh provádí osoba, která příjem vyplácí, rovněž nazývána jako plátce daně (zaměstnavatel). V tomto případě není osoba poplatníka shodná s osobou plátce. Dalším velmi častým způsobem výběru daně je záloha daně u zdroje, kde zálohu rovněž vypočte plátce a výběr daně je zajištěn prostřednictvím daňového přiznání. V tomto případě je osoba poplatníka a plátce totožná. V neposlední řadě může být odvod daně zajištěn srážkou daně u zdroje příjmů (srážková daň).

4.5 Vypořádání daňové povinnosti

Zálohy na daň z příjmů fyzických osob se platí v průběhu zálohového období. Zálohové období je definováno jako období od prvního dne následujícího po uplynutí posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání za minulé zdaňovací období do posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání v následujícím zdaňovacím období. Výše a splatnost záloh na daň z příjmů fyzických osob je schématicky znázorněna v příloze 5.

Daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob je povinen podat každý, jehož roční příjmy, které jsou předmětem výše uvedené daně, přesáhly 15 000 Kč, vyjímaje příjmů od daně osvobozených nebo příjmů, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby.

Daňové přiznání není povinen podat poplatník s příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků vyplacených pouze od jednoho a nebo postupně od více plátců daně včetně doplatků mezd od těchto plátců. Podmínkou je, že poplatník podepsal prohlášení k dani za příslušné zdaňovací období a vyjma příjmů od daně osvobozených a příjmů, z nichž je vybírána daň zvláštní sazbou daně, nemá jiné příjmy dle §7 až 10 vyšší než 6000 Kč ročně.

Daň z příjmů fyzických osob je splatná v období podání daňového přiznání, a to k 31.3. po skončení příslušného zdaňovacího období. U poplatníků, kteří si nechávají na základě plné moci zpracovávat daňové přiznání daňovým poradcem nebo mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, je splatnost daně prodloužena k 30.6. po skončení

příslušného zdaňovacího období. Velikost inkasa daně z příjmů fyzických osob včetně jednotlivých složek za období let 2001 až 2009 je součástí přílohy 6.

4.6 Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky

Výpočet i odvod daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků provádí osoba, která příjem vyplácí, tzv. plátce. Plátcí daně jsou povinni vést pro poplatníky mzdové listy, rekapitulaci o sražených zálohách a dani sražené dle zvláštní sazby daně jednak za kalendářní měsíc, ale i za celé zdaňovací období. Tím, že daň z příjmů fyzických osob vypočte a následně i odvede jiná osoba, je možnost ovlivnění základu daně menší než v případě, kdy si svoji daňovou povinnost vypočítá sám poplatník a následně ji odvede prostřednictvím daňového přiznání. Poplatník daně z příjmů fyzických osob a funkčních požitků má pouze jedinou legální možnost snižování základu daně tím, že svému zaměstnavateli doloží doklady nutné pro uplatnění některých slev na dani.

Příjmy ze závislé činnosti jsou tvořeny příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce. Těmito příjmy se rozumějí i příjmy za práci žáků a studentů z praktického výcviku. Příjmy ze závislé činnosti tvoří i příjmy za práci členů družstev, společníků a jednatelů společnosti s ručením omezeným a komanditistů komanditních společností, a to i když nejsou povinni při výkonu práce pro družstvo nebo společnost dbát příkazů plátce, odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob a příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem závislé činnosti nebo funkce bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává závislou činnost nebo funkci, nebo od plátce, u kterého poplatník závislou činnost nebo funkci nevykonává.

Příjmy z funkčních požitků jsou definovány jako funkční platy členů vlády, poslanců a senátorů Parlamentu České republiky a poslanců Evropského parlamentu, zvolených na území České republiky a platy vedoucích ústředních úřadů státní správy, odměny za výkon funkce v orgánech obcí, v jiných orgánech územní samosprávy, státních orgánech, občanských a zájmových sdruženích, komorách a v jiných orgánech a institucích.

Bezplatné poskytnutí motorového vozidla k užívání zaměstnavatelem zaměstnanci pro služební respektive soukromé účely, se rovněž považuje za příjem zaměstnance, a to ve výši 1% vstupní ceny vozidla včetně DPH za každý i započatý kalendářní měsíc, nejméně však 1000 Kč. Poskytuje-li zaměstnavatel zaměstnanci bezplatně za kalendářní měsíc postupně více motorových vozidel, za příjem se považuje 1% z nejvyšší vstupní ceny

motorového vozidla. Poskytuje-li zaměstnavatel zaměstnanci bezplatně za kalendářní měsíc současně více motorových vozidel, za příjem se považuje 1% ze sumy vstupních cen motorových vozidel.

Příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků, kromě příjmů za práci členů družstev společníků a jednatelů společností s ručením omezeným a komandistů komanditních společností jejichž úhrnná výše u téhož zaměstnavatele nepřesáhne 5000 Kč, které jsou zúčtované nebo vyplacené zaměstnavatelem se sídlem nebo bydlištěm na území České republiky a příjmy od plátců daně dle §38c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, tvoří samostatný základ daně zdaněný zvláštní sazbou daně (srážková daň). To platí u příjmů zúčtovaných nebo vyplacených zaměstnavatelem, u kterého zaměstnanec nepodepsal daňové prohlášení.

Na žádost poplatníka je plátce daně povinen nejpozději do deseti dnů od podání žádosti vystavit doklad o souhrnných údajích uvedených ve mzdovém listě, které jsou rozhodné pro výpočet základu daně, záloh a pro poskytnutí slevy na dani a daňové zvýhodnění.

Plátce daně je povinen vypočítat zálohu z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků ze základu pro výpočet zálohy, který je definován jako úhrn příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků zúčtovaných nebo vyplacených poplatníkovi za kalendářní měsíc nebo za zdaňovací období, vyjímaje příjmů vybíraných srážkovou daní.

Takové příjmy musí plátce daně snížit o částky, které jsou od daně osvobozeny, nebo zvýšit o částku pojistného na sociální pojištění, které je podle zvláštních právních předpisů povinen zaměstnavatel platit sám za sebe ze zúčtovaných nebo vyplacených příjmů.

Výše uvedený základ pro výpočet zálohy se zaokrouhluje do 100 Kč na celé koruny nahoru a nad 100 Kč na celé stokoruny nahoru a je vynásoben příslušnou daňovou sazbou platnou pro dané zdaňovací období. V případě, že poplatník podepsal na příslušné zdaňovací období prohlášení k dani, lze vypočtenou zálohu snížit o prokázanou částku měsíční slevy na dani a následně o prokázanou částku měsíčního daňového zvýhodnění dle zákona o daních z příjmů.

Plátce daně je povinen takto sražený úhrn záloh nebo částek, které měly být jako zálohy na daň srazeny, odvést nejpozději do 20. dne kalendářního měsíce, v němž vzniká povinnost srazit zálohy. Z příjmů vyplacených poplatníkovi prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí odvádí plátce úhrn částek, které měly být jako zálohy na daň srazeny nejpozději do 20. dne po uplynutí kalendářního měsíce, v němž o závazku účtuje v souladu s platnými účetními předpisy, pokud není správcem daně stanoveno jinak.

Nevzniká-li poplatníkovi povinnost podat za příslušné zdaňovací období daňové přiznání, nebo nepožádá-li o roční zúčtování záloh či daňové zvýhodnění, je sraženými zálohami ze mzdy jeho daňová povinnost splněna.

Poplatník daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků není povinen podávat daňové přiznání v případě, že tyto příjmy nabyl pouze od jednoho, nebo postupně od více plátců daně včetně doplatků mezd od těchto plátců. Podmínkou je podepsané daňové prohlášení u všech plátců a ostatní příjmy dle §7 až 10 nižší jak 6000 Kč ročně, přičemž do výše těchto příjmů nejsou započítávány příjmy od daně osvobozené a příjmy z nichž je vybírána daň zvláštní sazbou. Daňová povinnost poplatníka je v tomto případě splněna sraženými zálohami na daň.

5. Analýza progresivity daně z příjmů fyzických osob

Analýza progresivity daně z příjmů fyzických osob bude provedena za pomoci makroekonomických a mikroekonomických ukazatelů. V rámci makroekonomických ukazatelů progresivity daně z příjmů fyzických osob bude využito Musgrave-Thin indexu. Z mikroekonomických ukazatelů využívaných pro měření progresivity daně z příjmů fyzických osob bude pracováno zejména s ukazatelem progresivity průměrné sazby.

5.1 Analýza progresivity daně z příjmů fyzických osob pomocí makroekonomických ukazatelů

Analýza progresivity daně z příjmů fyzických osob pomocí makroekonomických ukazatelů bude strukturována následujícím způsobem. První část analýzy bude zaměřena na vyšetření progresivity daně z příjmů fyzických osob pomocí indexu globální daňové progresivity za období let 1999 až 2009. Druhá část analýzy bude věnována vztahu mezi progresivitou daně z příjmů fyzických osob a mírou nerovnosti rozložení hrubých příjmů ve společnosti za období let 2000 až 2008.

5.1.1 Analýza progresivity daně z příjmů fyzických osob pomocí indexu globální progresivity

Aplikací indexu globální daňové progresivity je možno vyšetřit progresivitu daně z příjmů fyzických osob na základě makroekonomických dat o vývoji hrubého domácího produktu a pokladního plnění státního rozpočtu v České republice. Tento přístup nevyžaduje velké množství těžce dostupných dat o rozdělení příjmů a daňového břemene mezi poplatníky jako v případě tradičního měření globální progresivity. Avšak i v případě měření daňové progresivity pomocí indexu globální daňové progresivity vznikají jisté komplikace, které budou dále zmíněny. Daň z příjmů fyzických osob zahrnuje daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, daň z příjmů fyzických osob ze samostatné výdělečné činnosti (z příznání) a daň z příjmů fyzických osob z kapitálových výnosů, která je sražena podle zvláštní sazby. Pro daň z příjmů fyzických osob i její jednotlivé složky bude vypočten index globální daňové progresivity.

Pro konstrukci indexu globální daňové progresivity jsou použity časové řady čtvrtletního vývoje hrubého domácího produktu a výnosů analyzovaných daní, konkrétně daně z příjmů fyzických osob včetně výše uvedených jednotlivých složek. Nevýhodou měření indexu globální daňové progresivity pomocí kvartálních dat je fakt, že hrubý domácí produkt

je významně ovlivněn sezónními vlivy a inkaso daně z příjmů fyzických osob výrazně ovlivňuje zálohový systém. Oba tyto faktory mají vliv na přesnost výpočtu indexu globální progresivity.

Vstupní údaje čtvrtletních daňových výnosů pro výpočet indexu globální daňové progresivity je možno získat z pokladního plnění státního rozpočtu ČR, jehož správa spadá pod Ministerstvo financí ČR. K dispozici jsou časové řady výnosů daní sestavované dle dvou metodik Ministerstva financí.

Vhodná časová řada daňových výnosů vypočtená dle první metodiky je k dispozici od 3. kvartálu roku 2001 do 2. kvartálu roku 2009 (celkem 32 pozorování) a vhodná časová řada daňových výnosů vypočtená dle druhé metodiky je k dispozici od 3. kvartálu roku 1999 do 2. kvartálu roku 2009 (celkem 40 pozorování).

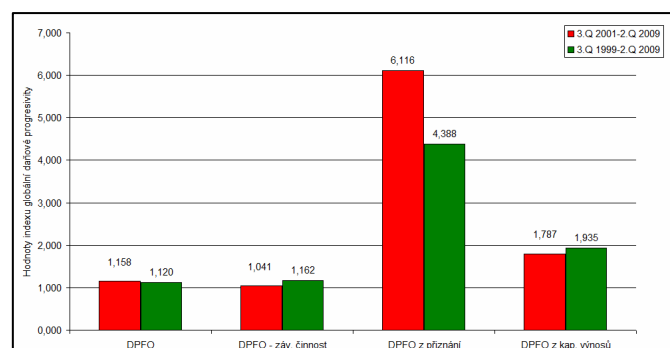
Vstupní údaje o čtvrtletním vývoji hrubého domácího produktu je možno získat z časových řad zveřejňovaných Českým statistickým úřadem nebo z veřejné databáze ARAD, která je součástí informačního systému České národní banky.

Časová řada čtvrtletních daňových výnosů i časová řada čtvrtletního vývoje hrubého domácího produktu je upravena deflátorem hrubého domácího produktu a převedena na úroveň stálých cen roku 2000.

Na základě výše uvedených informací bude sestaven index globální daňové progresivity pro dvě výše uvedené časové řady.

Vstupní údaje pro sestavení indexu globální daňové progresivity daně z příjmů fyzických osob a jednotlivých složek za příslušné období včetně výpočtů, jsou obsaženy v příloze 7. Index globální daňové progresivity obou vstupních časových řad pro daň z příjmů fyzických osob včetně jednotlivých složek, je uveden na obrázku 5.1.

Obr. 5.1 Index globální daňové progresivity DPFO za sledované období



Z výše uvedeného obrázku 5.1 jsou patrné následující skutečnosti. Index globální daňové progresivity daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti činí v průměru za obě časové řady zhruba 1,1 a naplňuje charakteristiku progresivního zdanění. Daň z příjmů

fyzických osob z přiznání vykazuje průměrnou hodnotu indexu globální daňové progresivity za obě časové řady přibližně 5,25 a naplňuje charakteristiku progresivního zdanění, co do stupně progresivity je nejvíce progresivní z výše uvedených daní. Daň z příjmů fyzických osob z kapitálových výnosů má průměrnou hodnotu indexu za obě vstupní časové řady 1,86 a je také daní progresivní. Daň z příjmů fyzických osob jako celek vykazuje logicky taktéž progresivní charakteristiku dle indexu globální daňové progresivity v průměrné výši za obě časové řady zhruba 1,14.

Z obrázku 5.1 vyplývá, že daň z příjmů fyzických osob včetně jednotlivých složek je daní progresivní, ať už je výpočet prováděn na základě kterékoli z výše uvedených časových řad. Lze tedy s velkou pravděpodobností říci, že daň z příjmů fyzických osob včetně jednotlivých složek je daní progresivní.

V kapitole č. 3 byly podrobněji rozebrány dva stěžejní daňové principy, a to princip daňové spravedlnosti a efektivnosti. Zatímco princip daňové efektivnosti je námět spíše na samostatné téma, princip daňové spravedlnosti velmi úzce s problematikou progresivity zdanění souvisí. Jedním z obecných požadavků kladených na osobní důchodovou daň je aplikace principu daňové spravedlnosti. Princip vertikální daňové spravedlnosti zjednodušeně řečeno předpokládá, že poplatník (domácnost) s vyšším příjmem musí platit vyšší daň. Jedině pro zásadu zdaňování dle schopnosti daňové úhrady při marginální stejné oběti lze stanovit typ daně, a to daň progresivní. To znamená, že větší nerovnoměrnost rozložení hrubých příjmů ve společnosti by měla vést ke zvýšení progresivity zdanění.

Z vypočteného indexu globální daňové progresivity nelze vysledovat vývoj progresivity daně z příjmů fyzických osob v čase, strukturu rozložení pracovních příjmů ve společnosti, její dynamiku a vzájemnou interakci. Informace o struktuře a vývoji rozložení příjmů ve společnosti a o vývoji progresivity zdanění poskytují makroekonomické ukazatele zkonstruované na bázi Lorenzovy křivky. Vztah progresivity zdanění a míry rovnoměrnosti rozložení příjmů ve společnosti bude předmětem analýz v následující části.

5.1.2 Analýza progresivity daně z příjmů fyzických osob pomocí tradičních ukazatelů

V této části práce bude provedena analýza progresivity a rovnoměrnosti rozložení vybraných příjmů fyzických osob ve společnosti pomocí tradičních ukazatelů progresivity za období let 2000 až 2008. Analýza progresivity daně z příjmů fyzických osob bude provedena s využitím Musgrave-Thin indexu, analýza rovnoměrnosti rozložení vybraných příjmů v domácnostech bude koncipována na bázi Lorenzovy křivky a Giniho koeficientu.

Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků, příjmy z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z pronájmu a ostatní příjmy. Pro tyto složky daně z příjmů fyzických osob, vyjímaje příjmy z pronájmu, o němž nejsou údaje k dispozici, bude sestrojena Lorenzova křivka a Giniho koeficient za období let 2000 až 2008. Složka ostatních příjmů fyzických osob neobsahuje pevnou strukturu příjmů definovanou v zákoně o daních z příjmů a proto má pouze doplňkový charakter mapující rovnoměrnost rozložení ostatních příjmů v domácnostech České republiky⁴.

Při výpočtu indexu globální daňové progresivity byly využity vstupní údaje sestavované dle metodiky Ministerstva financí ČR. Pro účely výpočtu Lorenzovy křivky nejsou k dispozici vstupní údaje sestrojené dle metodiky Ministerstva financí ČR, ale dle metodiky Českého statistického úřadu, která je pravděpodobně odlišná (podrobný popis metodiky není veřejně dostupný). Na základě výše uvedených skutečností se pro účely této analýzy předpokládá, že vymezení jednotlivých příjmů včetně jejich složek sestavených Českým statistickým úřadem alespoň rámcově koresponduje se strukturou inkasa daní uvedeného v rámci pokladního plnění sestaveného Ministerstvem financí ČR.

Rozdělení příjmů pro jednotlivé decily domácností je možno nalézt ve statistice rodinných účtů Českého statistického úřadu za období let 2000 až 2008.

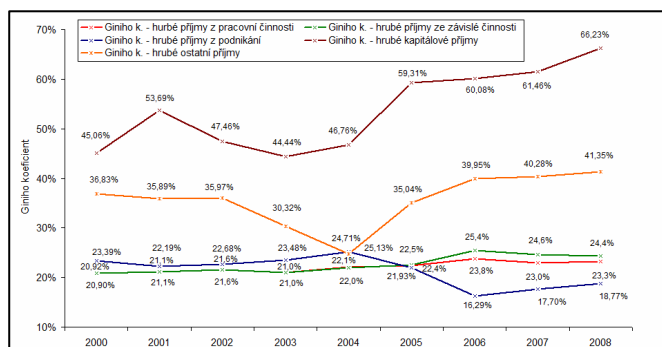
Pro konstrukci Musgrave-Thin indexu je nejprve nutné znát míru nerovnosti rozložení hrubých a čistých příjmů ve společnosti, kterou je možno změřit Giniho koeficientem.

Giniho koeficient lze vypočítat jako poměr plochy ohraničené diagonálou a Lorenzovou křivkou a plochy pod diagonálou, viz. kapitola č. 3 vztah (3.8). Výpočet plochy ohraničené diagonálou a Lorenzovou křivkou je proveden za pomoci integrálního počtu po předchozí aproximaci diskrétních bodů kumulativní proporce příjmů spojitou diferencovatelnou polynomickou funkcí převážně pátého respektive šestého stupně.

Vstupní údaje, grafický průběh Lorenzovy křivky hrubých pracovních příjmů včetně jednotlivých složek, hrubých kapitálových příjmů, hrubých ostatních příjmů a velikost Giniho koeficientů výše uvedených příjmů je obsažena v příloze 8. Vývoj Giniho koeficientů hrubých pracovních příjmů včetně jednotlivých složek, hrubých kapitálových příjmů, hrubých ostatních příjmů za období let 2000 až 2008 je patrný na obrázku 5.2 na další straně.

⁴ **Ostatní příjmy** zahrnují dle metodiky Českého statistického úřadu následující složky: kapitálové příjmy, příjmy z prodeje nemovitostí, movitých věcí, pojistné náhrady od pojišťoven, podpory sociálního charakteru, dary od příbuzných, příjmy jinde neuvedené.

Obr. 5.2 Vývoj Giniho koeficientů hrubých pracovních příjmů včetně jednotlivých složek, hrubých kapitálových příjmů a hrubých ostatních příjmů za sledované období



Na základě údajů uvedených na obrázku 5.2 a analýzy vstupních dat lze vyvodit za období let 2000 až 2008 následující závěry.

Pracovní příjmy tvoří zhruba 73% příjmů domácností. Giniho koeficient hrubých příjmů z pracovní činnosti činí v průměru 22,1% s celkovým růstem nerovnoměrnosti rozložení těchto hrubých příjmů ve společnosti o 2,4%. Příjmy z pracovní činnosti lze pro účely této analýzy dále rozčlenit na příjmy ze závislé činnosti a příjmy z podnikání.

Příjmy ze závislé činnosti jsou významným zdrojem pracovních příjmů a podílí se na nich přibližně z 88% s Giniho koeficientem o průměrné hodnotě 22,6% s celkovým růstem o 3,4%. Příjem z podnikání tvoří přibližně 12% příjmů z pracovní činnosti s Giniho koeficientem o průměrné hodnotě zhruba 21,3% při celkovém poklesu o 4,6%.

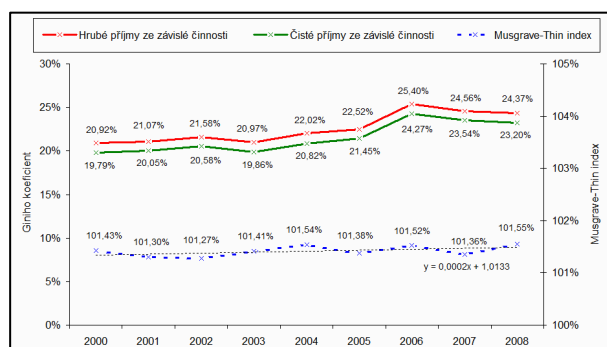
Hrubé kapitálové příjmy zaujímají zhruba 0,3% příjmů domácností. Míra nerovnoměrnosti rozložení kapitálových příjmů, měřená Giniho koeficientem, vykazuje průměrnou hodnotu kolem 53,8%, při celkovém růstu o 21,2%. Ostatní hrubé příjmy, vymezené pro účely této analýzy, tvoří přibližně 6% příjmů domácností s Giniho koeficientem s průměrnou hodnotou okolo 35,6% a celkovým růstem 4,5%.

Nyní je možno přistoupit k výpočtu progresivity zdanění u vybraných druhů příjmů a analyzovat vztah mezi výší nerovnoměrnosti rozložení příjmů ve společnosti a mírou progresivity zdanění v podmínkách České republiky. Taková analýza s sebou nese jistá omezení v podobě chybějících údajů o rozložení většiny čistých příjmů ve společnosti za období let 2000 až 2008. Z těchto důvodů lze změřit míru progresivity zdanění s využitím Lorenzovy křivky pouze u příjmů ze závislé činnosti.

Vstupní údaje, grafický průběh Lorenzovy křivky čistých příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků, velikost Giniho koeficientu čistých příjmů ze závislé činnosti a hodnota Musgrave-Thin indexu je obsažena v příloze 8. Vývoj Giniho koeficientu hrubých a čistých

příjmů ze závislé činnosti za období let 2000 až 2008 včetně Musgrave-Thin indexu je patrný na obrázku 5.3.

Obr. 5.3 Progresivita daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti



Z obrázku 5.3 je zřejmé, že Giniho koeficient hrubých příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků je za období let 2000 až 2008 vyšší ve srovnání s Giniho koeficientem čistých příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků. Jinak řečeno, rovnoměrnost rozložení příjmu ve společnosti po zdanění je ve srovnání s rovnoměrností rozložení příjmů před zdaněním vyšší. To znamená, že daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků je daní progresivní, což je možno vyčíst právě s velikosti Musgrave-Thin indexu.

Musgrave-Thin index za období let 2000 až 2008 vykazuje mírně rostoucí trend což znamená, že míra progresivity zdanění příjmů ze závislé činnosti pozvolna roste. Při pohledu na obrázek 5.3 je na první pohled patrné, že míra nerovnosti rozložení příjmů ze závislé činnosti ve společnosti roste taktéž. Na základě zjištěných skutečností lze říci, že za období let 2000 až 2008 roste u příjmů ze závislé činnosti míra progresivity ve zdanění s růstem nerovnoměrnosti rozložení příjmů ve společnosti.

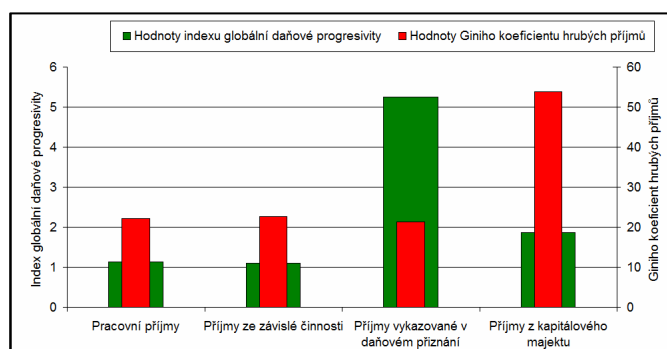
Jak již bylo výše uvedeno, analýzu progresivity zdanění ve vztahu k rovnoměrnosti rozložení příjmů ve společnosti lze úspěšně provádět pouze tehdy, je-li k dispozici potřebné množství relevantních údajů k primárnímu sestrojení Lorenzovy křivky hrubých a čistých příjmů. V tomto případě je dostatečné množství takových informací dostupné pouze pro příjmy ze závislé činnosti. Srovnání míry rovnoměrnosti rozložení vybraných příjmů ve společnosti s mírou progresivity zdanění těchto příjmů lze provést i jiným způsobem, nicméně bez možnosti pozorování dynamiky vývoje těchto vztahů a pouze na základě vzájemného poměru.

Takovým řešením je komparace průměrné velikosti Giniho koeficientu hrubých příjmů a průměrné hodnoty indexu globální daňové progresivity. Stěžejní myšlenkou tohoto přístupu je předpoklad, že vyšší nerovnoměrnost rozložení hrubých příjmů ve společnosti

povede při vertikálním přístupu k daňové spravedlnosti k vyšší progresivitě zdanění těchto příjmů.

Průměrná velikost Giniho koeficientu hrubých příjmů je stanovena jako aritmetický průměr za Giniho koeficientů hrubých příjmů za období let 2000 až 2008. Průměrná hodnota indexu globální daňové progresivity pro jednotlivé druhy příjmů je převzata z předchozí analýzy progresivity za pomoci indexu globální daňové progresivity v kapitole 5.1.1. Průměrné hodnoty indexu globální daňové progresivity a průměrné hodnoty Giniho koeficientu pro jednotlivé druhy příjmů jsou uvedené na obrázku 5.4.

Obr. 5.4 Analýza progresivity a rovnoměrnosti rozložení příjmů ve společnosti



Při pohledu na obrázek 5.4 je zřejmé, že výše uvedené tvrzení o progresivitě zdanění a rovnoměrnosti rozložení hrubých příjmů ve společnosti nelze jednoznačně potvrdit ani vyvrátit. Hrubé příjmy z kapitálového majetku mají vyšší hodnotu Giniho koeficientu ve srovnání s pracovními příjmy a příjmy ze závislé činnosti, čemuž odpovídá i vyšší míra progresivity ve zdanění. Na druhou stranu příjmy z přiznání, u nichž se předpokládá, že jsou tvořeny zejména příjmy z podnikání, mají nejnižší hodnotu Giniho koeficientu, čemuž by odpovídala i nejnižší míra progresivity ve zdanění. Avšak situace je zcela opačná a příjmy z přiznání mají nejvyšší míru progresivity ve zdanění. Důvodů proč je míra progresivity nejvyšší u hrubých příjmů z přiznání s nejnižším Giniho koeficientem lze nalézt hned několik.

Vstupní údaje převzaté ze statistiky rodinných účtů Českého statistického úřadu pro výpočet Giniho koeficientu u příjmů z přiznání mohou být zkreslené a míra nerovnoměrnosti rozložení může být mnohem vyšší. Jak již bylo řečeno, příjmy z přiznání tvoří pravděpodobně z největší části příjmy z podnikání. Osoby samostatně výdělečně činné mají ve srovnání se zaměstnanci mnohem větší možnosti ovlivňovat svoji daňovou povinnost, což se může projevit ve vyšší volatilitě daňových výnosů u příjmů z podnikání. Vyšší volatilita daňových výnosů znamená vyšší hodnotu progresivity ve zdanění měřenou indexem globální daňové progresivity. V neposlední řadě nelze jednoznačně říci, v důsledku neznalosti metodiky pro sestavování pokladního planění Ministerstvem financí ČR, co přesně daňový výnos

z přiznání vyjadřuje. Tento pojem může zahrnovat pouze daň z příjmů fyzických osob ze samostatně výdělečné činnosti a podnikání, nebo také jiné druhy daní, které se na základě daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob odvádějí.

5.1.3 Shrnutí výsledků analýzy progresivity provedené za pomoci makroekonomických ukazatelů

Na základě výpočtu indexu globální daňové progresivity lze říci, že daň z příjmů fyzických osob je daní progresivní (zjištěná hodnota indexu 1,14). Samostatně byly analyzovány i její složky, a to daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, daň z příjmů fyzických osob z přiznání a v neposlední řadě daň z příjmů fyzických osob z kapitálových příjmů, přičemž se progresivita jednotlivých složek výrazně liší. Za nejméně progresivní daň byla označena daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (zjištěná hodnota indexu 1,1), vyšší progresivita byla naměřena u daně z kapitálových příjmů (zjištěná hodnota indexu 1,86) a nejvíce progresivní byla daň z příjmů fyzických osob z přiznání (zjištěná hodnota indexu 5,25).

Výpočet Giniho koeficientů vybraných hrubých příjmů a Musgrave-Thin indexu měl potvrdit vztah mezi progresivitou zdanění a vyšší nerovnoměrností rozložení příjmů ve společnosti za období let 2000 až 2008. Na základě nedostatečného množství relevantních údajů o rozložení hrubých a čistých příjmů ve společnosti bylo možno provést tímto způsobem pouze analýzu příjmů ze závislé činnosti, která přinesla následující zjištění.

Průměrná hodnota Giniho koeficientu hrubých příjmů ze závislé činnosti činí za období let 2000 až 2008 zhruba 22,6%. Míra nerovnosti rozložení příjmů ze závislé činnosti v jednotlivých letech roste a mírně rostoucí trend zaujímá i míra progresivity zdanění příjmů ze závislé činnosti měřená Musgrave-Thin indexem. Jelikož se příjmy ze závislé činnosti podílejí na pracovních příjmech domácností zhruba z 88% a pracovní příjmy tvoří téměř 73% veškerých příjmů domácností, je možno říci, že převážná většina příjmů domácnosti je zdaněna progresivní daní, kdy míra globální progresivity za období let 2000 až 2008 vykazuje mírně rostoucí trend.

Na základě komparace průměrné výše Giniho koeficientu vybraných druhů příjmů a hodnoty indexu globální daňové progresivity lze dospět k následujícím závěrům. Pracovní příjmy a příjmy ze závislé činnosti vykazují relativně nízké hodnoty Giniho koeficientu po řadě 22,1 a 22,6 s nižší mírou progresivity zdanění, než-li příjmy kapitálové s hodnotou Giniho koeficientu 53,8%. Nicméně nejnižší hodnota Giniho koeficientu byla naměřena u příjmů z přiznání, u kterého byla zjištěna nejvyšší míra progresivity zdanění. Na základě

této skutečnosti nelze jednoznačně potvrdit předpokládaný pozitivní vztah mezi progresivitou zdanění a mírou nerovnosti rozložení příjmů ve společnosti v podmínkách České republiky při vertikálním přístupu k daňové spravedlnosti.

5.2 Analýza intervalové progresivity fiktivního poplatníka

Cílem analýz provedených v této části kapitoly je objasnit vlivy legislativních změn v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, na progresivitu průměrné sazby fiktivního poplatníka za zdaňovací období roku 2005, 2007, 2008 a 2009. Nedílnou součástí je analýza vlivu konstrukce daně z příjmů fyzických osob na progresivitu průměrné sazby fiktivního poplatníka a analýza daňového zatížení.

5.2.1 Vymezení poplatníka a stanovení intervalu hrubých příjmů

Pro analýzu intervalové progresivity a posouzení vlivu jednotlivých legislativních změn v oblasti zákona o daních z příjmů na daňovou povinnost poplatníka, je použit fiktivní poplatník, jehož profil je zachycen v následujícím textu.

Fiktivní poplatník dosahuje ve sledovaných zdaňovacích obdobích pouze příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků dle §6 odst.1 písmene a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro dané zdaňovací období. Ze zákona jsou tyto příjmy vymezeny jako příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce.

Fiktivní poplatník podléhá odvodům zákonného pojistného v České republice, a to na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení. Základní sazba zdravotního pojištění činí 4,5% dle zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění a zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů. Fiktivní poplatník odvádí pojistné na sociální zabezpečení, dle zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve výši 8% do roku 2008 a od roku 2009 ve výši 6,5%.

Fiktivní poplatník je bezpříspěvkovým dárce krve, a to celkem třikrát za zdaňovací období, tj. může si uplatnit hodnotu daru v celkové výši 6 000 Kč. Dále platí příspěvky na penzijní připojištění se státním příspěvkem, a to ve výši 1 500 Kč měsíčně. Fiktivní poplatník je ženatý a má jedno nezletilé vyživované dítě, přičemž jeho manželka si daňové zvýhodnění na dítě neuplatňuje. Manželka fiktivního poplatníka je řádně zaměstnaná a její

roční příjmy přesahují částku 38 040 Kč. Manželé neuplatňují společné zdanění manželů dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro daný rok.

Pro účely analýzy intervalové progresivity bude pracováno s průměrnou nominální hrubou roční mzdou v nepodnikatelské sféře ukotvenou k roku 2007 ve výši 253 404 Kč. Ukotvení průměrné nominální hrubé roční mzdy je provedeno pro zjednodušení interpretace dopadu legislativních změn v zákoně o daních z příjmů na progresivitu daně fiktivního poplatníka. Rozpětí hrubé nominální ročních mzdy na kterém je analýza intervalové progresivity provedena, je od 0,3 do 2 násobku průměrné nominální hrubé roční mzdy s krokováním po 0,01 násobku průměrné nominální hrubé roční mzdy.

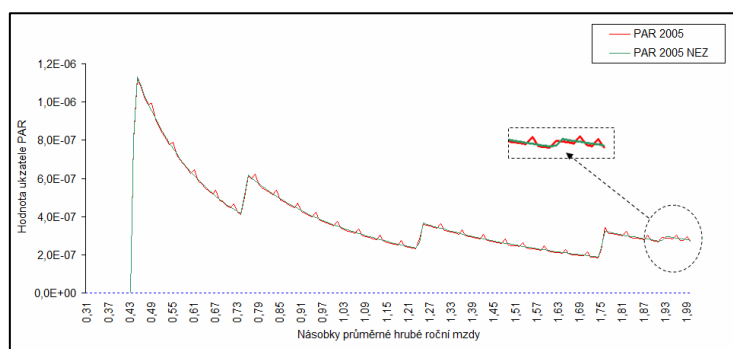
5.2.2 Analýza progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka pro rok 2005

Měření intervalové progresivity u daně z příjmů fyzických osob dává relativně podrobný obrázek o změnách progresivity napříč dosažených příjmů fiktivního poplatníka a umožňuje kvantifikovat i vlivy legislativních změn v zákoně o daních z příjmů pro jednotlivá zdaňovací období. Stanovením podrobnějšího krokování dosažených hrubých příjmů poplatníka a vhodným nastavením vstupních parametrů (daňové úlevy, zápočty aj.), lze vyšetřit průběh progresivity s přibližně stejnou přesností jako při využití metody lokální (bodové) progresivity, jejíž nevýhodou je při složitějším vydefinování fiktivního poplatníka, sestavení algoritmu spojitě funkce průměrné daňové sazby, kdy následná derivace představuje spojitou funkci progresivity. Na základě výše uvedených skutečností je proto vhodnější provést analýzu progresivity za pomoci intervalové progresivity a výsledné hodnoty aproximovat jednou nebo více spojitými diferencovatelnými funkcemi a vyšetřit tak lokální progresivitu pro konkrétní výši dosažených příjmů. Tento postup se jeví jako relativně nejvhodnější, přičemž v této práci je provedena pouze grafická aproximace diskrétních bodů progresivity daně fiktivního poplatníka vypočítaných dle vybraných ukazatelů.

Výše daňové povinnosti a progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka za období let 2005, 2007, 2008 a 2009, včetně jednotlivých legislativních změn, je zachycena v příloze 9.

Průběh progresivity průměrné sazby (PAR) fiktivního poplatníka v roce 2005 je zachycen na obrázku 5.5 na další straně.

Obr. 5.5 Průběh PAR fiktivního poplatníka v roce 2005



Dle výpočtů provedených za pomoci ukazatele progresivity průměrné sazby je patrné, že daň z příjmů fyzických osob placená fiktivním poplatníkem je v roce 2005 v celém svém průběhu progresivní. Tento fakt potvrzuje i průběh progresivity průměrné sazby na výše uvedeném obrázku, kdy zjištěné hodnoty jsou v každém bodě vyšší než-li nula. To znamená, že změna daňového zatížení (průměrná sazba daně) je při intervalovém růstu hrubého příjmu fiktivního poplatníka větší než-li nula. Daň z příjmů fyzických osob fiktivního poplatníka bude progresivní do té doby, dokud poměr daně a hrubého příjmu v počátečním intervalu nebude shodný s poměrem daně a hrubého příjmu v konečném intervalu.

Průběh progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka v roce 2005 vykazuje určité charakteristiky, které je vhodné před provedením vlastní analýzy dopadu legislativních změn zákona o daních z příjmů na progresivitu zdanění fiktivního poplatníka kvantifikovat. V první řadě bude pozornost věnována takovým prvkům konstrukce daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, které svou existencí ovlivňují progresivitu průměrné sazby v menší míře. Do takové skupiny lze zařadit změny v progresivitě zdanění v důsledku zaokrouhlování a existence maximálního vyměřovacího základu pro povinné odvody na zdravotní pojištění

Na obrázku 5.5 je možno postřehnout průběhy „funkcí“ dvou ukazatelů. Ukazatel PAR 2005 vystihuje předpokládaný průběh progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka při standardním výpočtu roční daňové povinnosti dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro daná zdaňovací období. Ukazatel PAR 2005 NEZ zobrazuje předpokládaný průběh progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka při standardním výpočtu roční daňové povinnosti dle výše uvedeného zákona o daních z příjmů s tím rozdílem, že základ daně není zaokrouhlován na celé stovky Kč dolů, ale je ponechán bez zaokrouhlování.

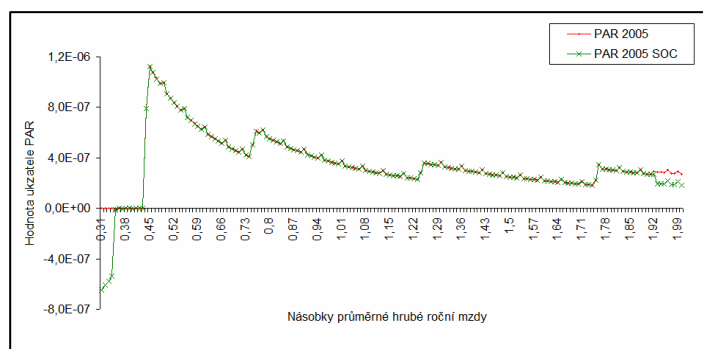
Z následné komparace obou průběhů „funkcí“ progresivity průměrné sazby v roce 2005 lze vyvodit závěr, že pravidelně se opakující výchyly jsou způsobeny zaokrouhlováním

základu daně na celé stovky Kč dolů. Při zaokrouhlování na stovky Kč je důležité, do jaké míry se liší nezaokrouhlený základ daně od zaokrouhleného základu daně. Teoreticky se mohou lišit v rozmezí od 0 Kč do 99 Kč, vypočteno jako rozdíl nezaokrouhleného a zaokrouhleného základu daně fiktivního poplatníka. Rozdíl po sobě jdoucích rozdílů takto upravených základů daně se pak pravidelně v intervalu pěti až šesti pozorování výrazněji vychýlí. Tyto změny vstupují dále do výpočtu daňové povinnosti, která je součástí výpočtu progresivity. Z výše uvedeného lze vyvodit závěr, že i zaokrouhlování základu daně ovlivňuje výslednou progresivitu zdanění fiktivního poplatníka, avšak v zanedbatelném měřítku.

Na obrázku 5.5 lze rovněž pozorovat zlom v progresivitě průměrné sazby fiktivního poplatníka, který je patrný zhruba kolem 1,92 násobku průměrné nominální hrubé mzdy. V tomto bodě začíná působit maximální vyměřovací základ pro povinné odvody zdravotního pojištění zaměstnance srážené z jeho hrubého příjmu. Jinak řečeno, od tohoto bodu nedochází k růstu odvodů zdravotního pojištění z hrubého příjmu zaměstnance, ale jeho poměr k hrubému příjmu klesá. Pokles odvodů zdravotního pojištění působí na růst základu daně a tedy i vyšší daňovou povinnost fiktivního poplatníka. Růst daňové povinnosti se dále projeví růstem tempa daňového zatížení, které ovlivňuje výslednou progresivitu na základě výše zmiňovaných vztahů.

Je však otázkou, do jaké míry by došlo k narušení výše popsaného vývoje progresivity daně fiktivního poplatníka, zahrnutím do pojmu daň příspěvky na sociální pojištění. Takový případ je zachycen na obrázku 5.6.

Obr. 5.6 Průběh PAR fiktivního poplatníka v roce 2005 s příspěvky na soc. pojištění

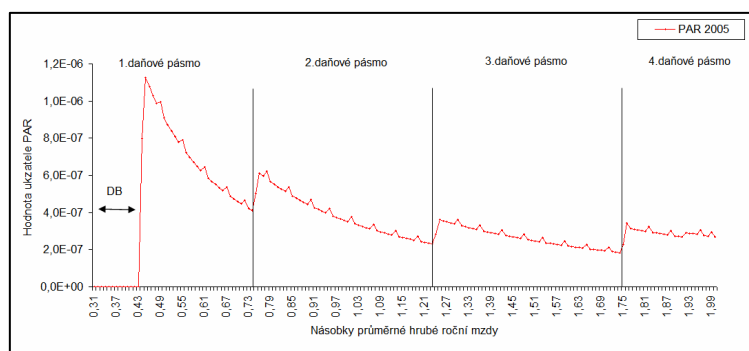


Ukazatel PAR 2005 SOC vyjadřující progresivitu průměrné sazby, který zahrnuje pod pojmem daň i sociální pojištění, je v převážné části funkčního průběhu shodný s ukazatelem PAR 2005. Výraznější rozdíl nastává v počátku průběhu PAR 2005 SOC zhruba do hodnoty 0,35 násobku průměrné hrubé roční mzdy. V tomto intervalu vykazuje ukazatel klesající degresivní průběh zapříčiněný poklesem daňového zatížení, kdy hrubé příjmy rostou rychleji, nežli daňová povinnost. Naopak od 1,92 násobku dochází u tohoto ukazatele

PAR 2005 SOC k poklesu progresivity daně fiktivního poplatníka. Důvodem je již zmiňovaný maximální vyměřovací základ pro odvod zdravotního pojištění, avšak v tomto případě vstupuje zdravotní pojištění do celkové daňové povinnosti fiktivního poplatníka a tím klesá i tempo růstu daňového zatížení, jež se projeví poklesem progresivity daně fiktivního poplatníka. Důvodem proč je „funkce“ PAR 2005 v převážné většině svého průběhu shodná s PAR 2005 SOC je fakt, že ačkoliv dochází k růstu daňového zatížení, nemění se tempo růstu daňového zatížení.

V předchozí části byly analyzovány méně významné atributy v progresivitě daně z příjmu fiktivního poplatníka. Nyní budou vysvětleny takové prvky v konstrukci daně z příjmů fyzických osob, které ovlivňují progresivitu průměrné sazby fiktivního poplatníka v roce 2005 významným způsobem. Mezi takové prvky lze zařadit existenci daňových pásem a daňový bonus.

Obr. 5.7 Průběh PAR fiktivního poplatníka v roce 2005 a vliv daň. pásem a bonusu



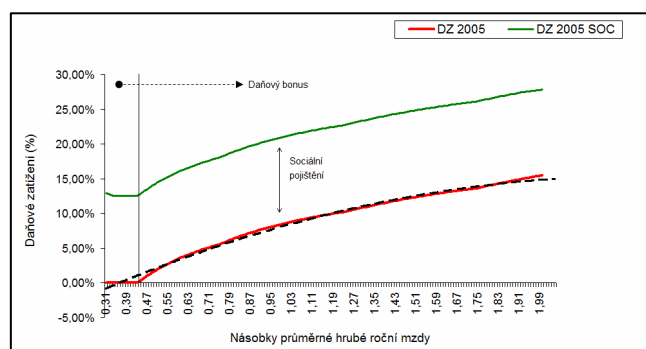
Na obrázku 5.7 jsou vyznačeny třemi vertikálními přímkami čtyři daňová pásma, ve kterých dochází k výraznému růstu progresivity daně u fiktivního poplatníka. Vliv daňových pásem na progresivitu průměrné sazby fiktivního poplatníka lze vysvětlit následujícím způsobem. Fiktivní poplatník zdaňován v prvním daňovém pásmu podléhá 15% sazbě daně ze základu daně upraveného o nezdanitelnou část základu daně, dále jen základu daně. Průměrná sazba daně je zde rovna mezní sazbě daně. Takový vztah platí do základu daně ve výši 109 200 Kč, který tvoří hranici prvního daňového pásma. Jestli-že fiktivní poplatník vykáže základ daně vyšší než-li je 109 200 Kč, je zdaňován vyšší mezní sazbou druhého daňového pásma, která je vyšší než-li průměrná sazba předchozího daňového pásma. Postup zdanění ve třetím a čtvrtém daňovém pásmu je podobný. To znamená, že sklon funkce daňového zatížení se při přechodu do vyššího daňového pásma vždy zvýší a tudíž roste i progresivita ve zdanění.

Na formování progresivity má v neposlední řadě vliv i daňový bonus. Na obrázku 5.7 je velikost daňového bonusu znázorněna oboustrannou šipkou s popiskem DB. Grafická

analýza je zjednodušená a nezobrazuje zde skutečný průběh progresivity daně v pásmu, kde vzniká daňový bonus, ale je nastavena na hodnotu nula, protože nevzniká žádná daňová povinnost fiktivnímu poplatníkovi (vyjímaje plateb na sociální pojištění jejichž vliv byl již výše analyzován). Daňový bonus vzniká v případě, kdy vypočtená daň je menší než suma slev na děti, respektive je rovna nula před odpočtem slevy na děti. Daňový bonus z pohledu progresivity daně fiktivního poplatníka oddaluje první daňovou povinnost do vyšších hrubých příjmů a přechod mezi nulovou a první daňovou povinností fiktivního poplatníka se projevuje ve zvýšení progresivity daně.

Doposud byla pozornost soustředěna spíše na dílčí charakteristiky průběhu progresivity daně u fiktivního poplatníka. Nyní je vhodné vyšetřit celý průběh progresivity daně z příjmů fiktivního poplatníka a odpovědět na otázku, proč vykazuje „funkce“ progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka konvexní tvar. Pro snazší pochopení této skutečnosti je vhodné sestavit graf daňového zatížení pro rok 2005, který je patrný na obrázku 5.8.

Obr. 5.8 Daňové zatížení fiktivního poplatníka v roce 2005



Na obrázku 5.8 je zachyceno daňové zatížení fiktivního poplatníka v roce 2005 (DZ 2005) a také daňové zatížení fiktivního poplatníka při zahrnutí sociálního pojištění do daňové povinnosti (DZ 2005 SOC).

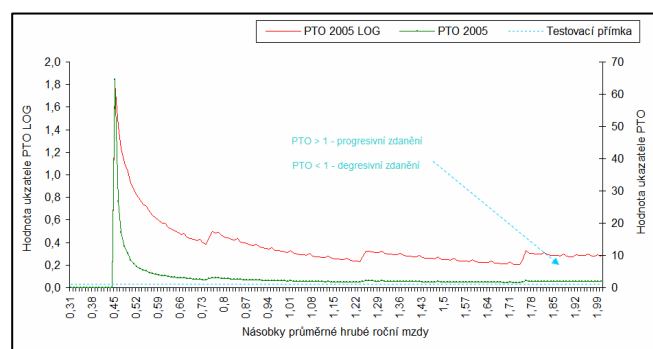
Při pohledu na průběh „funkce“ daňového zatížení v roce 2005 je zřejmé, že velikost daňového zatížení fiktivního poplatníka roste se zvyšující se hodnotou násobků průměrné hrubé roční mzdy. To znamená, že změny v daňovém zatížení jsou vždy kladné. Nicméně tempo růstu daňového zatížení postupně klesá. Jestli-že by hodnota násobků průměrné hrubé roční mzdy nebyla omezena, tempo růstu daňového zatížení by v nekonečno dosáhlo hodnoty nula. Jinak řečeno, tempo růstu daňového zatížení fiktivního poplatníka je limitně rovno nule. Při výpočtu intervalové progresivity průměrné sazby se pracuje v čitateli s rozdílem daňových zatížení v intervalu, a v případě limitního rozdílu rovného nule by se celý zlomek rovnal nule. V případě, že se progresivita průměrné sazby rovná nule, pak se jedná o proporcionální daň.

Na základě předchozí úvahy lze vyvodit následující závěr. Progresivita průměrné sazby fiktivního poplatníka klesá se zvyšujícími se násobky průměrné roční hrubé mzdy a v limitním případě změny charakter progresivního zdanění na proporcionální. Nicméně tento limitní stav je čistě teoretickou koncepcí při vyšetření průběhu progresivity a u fiktivního poplatníka nikdy nenastane. Důvodem je existence daňových odpočtů, daňových zápočtů, aj., jejichž vliv na výslednou daňovou povinnost fiktivního poplatníka s růstem hrubých příjmů sice klesá (snižuje se poměr), avšak jedině v limitním případě dosáhne nulové hodnoty.

5.2.3 Analýza progresivity daňové povinnosti fiktivního poplatníka

Za pomoci ukazatele progresivity daňové povinnosti lze vyšetřit elasticitu daňové povinnosti vzhledem k příjmu před zdaněním. Daň z příjmů fyzických osob fiktivního poplatníka je pak progresivní v případě, že procentní změna daňové povinnosti je vyšší než-li procentní změna dosažených hrubých příjmů. Graficky je ukazatel progresivity daňové povinnosti (PTO) fiktivního poplatníka za rok 2005 zachycen na obrázku 5.9.

Obr. 5.9 PTO fiktivního poplatníka v roce 2005



Na obrázku 5.9 jsou zobrazeny dva průběhy „funkcí“ progresivity daňové povinnosti. Progresivita daňové povinnosti v roce 2005 (PTO 2005) vykazuje v celém svém průběhu hodnoty vyšší jak jedna, což znamená, že daň z příjmů fyzických osob fiktivního poplatníka je daní progresivní. Nicméně rozpětí hodnot naměřené progresivity je tak veliké, že znemožňuje jednoduché grafické vyšetření jejího průběhu. Proto je nutné naměřené hodnoty logaritmicky transformovat, čímž se rozpětí naměřených hodnot progresivity výrazně zredukuje a stává se tím pro vyšetření průběhu progresivity daňové povinnosti srozumitelnější (PTO 2005 LOG). Taková transformace s sebou nese zjevnou nevýhodu v tom, že logaritmicky upravená progresivita daňových povinností nemůže být standardně testována podle tabulkových hodnot. Jinak řečeno, při logaritmické transformaci daňových povinností nelze říci, že hodnota nižší jak jedna značí regresivní zdanění.

Obdobně jako u progresivity průměrné sazby tak i u progresivity daňových povinností lze vyšetřováním průběhu jejich „funkcí“ dospět u fiktivního poplatníka k obdobným závěrům. To znamená, že existence daňového bonusu, daňových pásem, maximálního vyměřovacího základu pro zdravotní pojištění, zaokrouhlování základu daně působí na progresivitu daně obdobným způsobem. Proto je dále zbytečné se zabývat ukazatelem progresivity daňové povinnosti fiktivního poplatníka. Stejně tak je možno u dalších analýz abstrahovat od progresivity příjmů po zdanění. V dalších analýzách bude využito pouze ukazatele progresivity průměrné sazby, který se jeví pro modelování vlivu legislativních změn v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, na progresivitu zdanění fiktivního poplatníka, nejvhodnější.

5.2.4 Analýza vlivu legislativních změn na PAR fiktivního poplatníka ve zdaňovacím období 2005 a 2007

Ve zdaňovacím období roku 2007 dochází k výrazným změnám v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve srovnání se zdaňovacím obdobím roku 2005. Některé změny zákona jsou účinné již ve zdaňovacím období roku 2006, další vstupují v účinnost až ve zdaňovacím období roku 2007.

Mezi změny v legislativní úpravě zákona o daních z příjmů ovlivňující výslednou daňovou povinnost fiktivního poplatníka, které jsou v roce 2007 oproti zdaňovacímu období roku 2005 nové, patří úprava nezdanitelných částí základu daně, úprava slevy na dani a úprava daňových pásem respektive daňových sazeb. Podrobněji jsou tyto legislativní změny v zákoně o daních z příjmů rozvedeny v příloze 5.

Kromě výše uvedených legislativních změn zákona o daních z příjmů, které ovlivňují výslednou daňovou povinnost fiktivního poplatníka dochází ke změně minimálního vyměřovacího základu pro odvod zdravotního pojištění dle zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění. Měsíční pojistné na zdravotní pojištění musí být dle zákona odvedeno alespoň z minimální nominální měsíční mzdy, která v roce 2005 činí 7185 Kč (86 220 Kč ročně) a v roce 2007 je stanovena ve výši 8000 Kč (96 000 Kč ročně).

Průběhy progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka v letech 2005 a 2007 jsou v převážné části odlišné. Teprve až po překročení pásma 1,75 násobku průměrné hrubé roční mzdy se obě „funkce“ sjednocují. Průběhy progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka v letech 2005 a 2007 jsou zachyceny na obrázku 5.10 na další straně.

Obr. 5.10 Srovnání PAR fiktivního poplatníka v letech 2005 a 2007



Z obrázku 5.10 je na první pohled zřejmé, že průběh progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka v roce 2007 je ve srovnání se zdaňovacím obdobím v roce 2005 posunut doprava. To znamená, že první daňová povinnost fiktivnímu poplatníkovi vzniká ve vyšších násobcích průměrné hrubé roční mzdy, avšak progresivita průměrné sazby je ve všech intervalech kladné daňové povinnosti fiktivního poplatníka v roce 2007 oproti roku 2005 vyšší, a to až do 1,75 násobku průměrné hrubé roční mzdy. Příčiny a rozsah vlivu jednotlivých legislativních změn na progresivitu průměrné sazby ve zdaňovacím období roku 2007 ve srovnání s rokem 2005 u fiktivního poplatníka nelze na základě výše uvedeného obrázku objasnit.

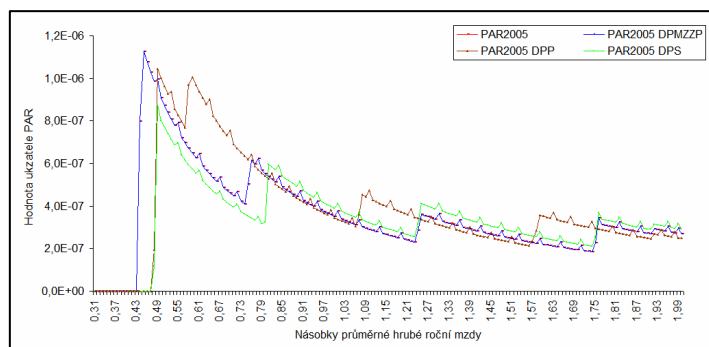
Pro analýzu jednotlivých faktorů musí být „funkce“ progresivity průměrné sazby v roce 2007 rozložena na tři průběhy progresivity průměrné sazby dílčích změn zákona o daních z příjmů, ve znění platném pro rok 2007. První „funkce“ progresivity průměrné sazby bude vyjadřovat pouze změnu minimálního vyměřovacího základu pro zdravotní pojištění s koncovým označením DPMZZP, druhá „funkce“ progresivity průměrné sazby bude vyjadřovat změnu položky na poplatníka s koncovým označením DPP a třetí „funkce“ progresivity průměrné sazby bude vyjadřovat změnu daňových pásem, respektive sazeb s koncovým označením DPS. Komparační základnu bude tvořit legislativní úprava zákona o daních z příjmů, ve znění platném pro rok 2005, ke které budou výše jmenované dílčí změny srovnávány.

Dopad výše jmenovaných legislativních změn na průběh progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka je zachycen na obrázku 5.11 na další straně.

Z obrázku 5.11 je zřejmé, že změna výše minimálního vyměřovacího základu pro zdravotní pojištění se v průběhu progresivity průměrné sazby nikterak neprojevuje. Tato změna se ovšem projeví v pásmu daňového bonusu, protože poplatníkovi se vyšším odpočtem zdravotního pojištění sníží základ daně a i výsledná výše daňové povinnosti. Následně vypočtený daňový bonus by pak měl být v některých násobcích příjmů i vyšší. Jelikož se ve

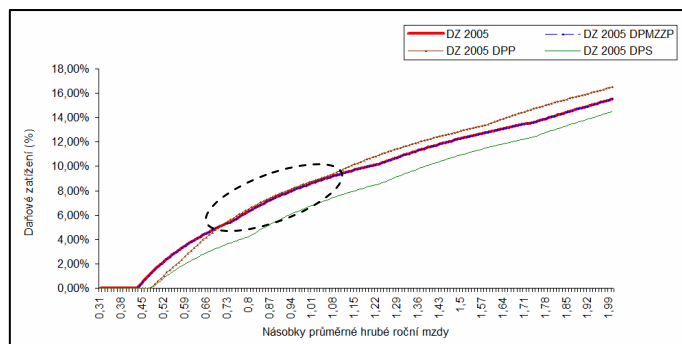
výše uvedeném obrázku s daňovým bonusem nepracuje, tato změna v něm zachycena není. Nicméně dá se očekávat, že výsledná změna výše minimálního vyměřovacího základu pro odvod zdravotního pojištění by výrazným způsobem progresivitu daně v pásmu daňového bonusu ovlivnit neměla. Efektivní dopad zvýšení minimálního základu pro odvod pojistného u fiktivního poplatníka činí při 12% sazbě daně (rok 2007) zhruba 53 Kč ročně.

Obr. 5.11 Vliv legislativních změn na PAR fiktivního poplatníka v roce 2007



Na obrázku 5.11 je dále zachycen průběh progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka se změnou položky na poplatníka. Výše popsaná změna bude mít nepochybně dopad na rychlejší přechod poplatníka do vyššího daňového pásma v důsledku nemožnosti snižovat základ daně. Uplatnění slevy na dani, která je odečtena přímo z vypočtené daně, bude mít nejspíše významný dopad na první daňovou povinnost fiktivního poplatníka, respektive způsobí prodloužení pásma daňového bonusu. Jaký bude výsledný dopad na progresivitu průměrné sazby fiktivního poplatníka lze objasnit mnohem názorněji analýzou chování daňového zatížení fiktivního poplatníka při přesunu položky na poplatníka. Daňové zatížení se změnou položky na poplatníka je možno nalézt na obrázku 5.12.

Obr. 5.12 Analýza vlivu jednotlivých legislativních změn na daňové zatížení fiktivního poplatníka v roce 2007



Při pohledu na obrázek 5.12 a 5.11 je zřejmé, že přesun položky na poplatníka a stanovení výše daňové slevy na 7200 Kč ročně prodlužuje pásmo daňového bonusu u fiktivního poplatníka. Při pohledu na obrázek 5.12 dochází v dalším průběhu daňového

zatížení se změnou položky na poplatníka k částečnému snížení, nicméně tempo růstu daňového zatížení se změnou položky na poplatníka je mnohem vyšší. To znamená, že se progresivita průměrné daňové sazby v této části zvýší. Zvýšení progresivity umocní ještě fakt, že fiktivní poplatník s takto nastaveným systémem daňových odpočtů respektive zápočtů dosáhne již při nižších násobcích průměrné hrubé roční mzdy druhého daňového pásma a tím i vyšší mezní sazby. Toto tvrzení lze ověřit na obrázku 5.11, kde průběh progresivity průměrné sazby odpovídá výše zmiňovaným závěrům. Na obrázku 5.12 je dále zvýrazněno pásmo, ve kterém je daňové zatížení fiktivního poplatníka se změnou položky na poplatníka obdobné, jako průběh daňového zatížení fiktivního poplatníka v roce 2005. Zde nedochází ani v jednom zdaňovacím období ke změně daňového pásma a proto je zde progresivita průměrné sazby fiktivního poplatníka téměř totožná. Jinak řečeno, v tomto pásmu je vliv přesunu položky na poplatníka z nezdanitelné části základu daně do slevy na dani s takto nastavenými hodnotami (nezdanitelná část základu daně 38 040 Kč, sleva na dani 7200 Kč) téměř nulový. Z dalšího průběhu daňového zatížení se změnou položky na poplatníka v obrázku 5.12 je zřejmé, že sklon této funkce se mírně zvyšuje a daňové zatížení rovněž. Nicméně na další průběh progresivity průměrné sazby u fiktivního poplatníka má největší vliv rychlejší přesun do vyšších daňových pásem.

Na obrázku 5.12 je zachycen průběh daňového zatížení fiktivního poplatníka se změnou daňových pásem, respektive sazeb. Z obrázku je patrné prodloužení pásma daňového bonusu a následné výrazné snížení daňového zatížení, které s růstem násobků průměrné hrubé roční mzdy postupně konverguje k původnímu daňovému zatížení v roce 2005. To je způsobeno následujícími skutečnostmi. Prodloužení prvního daňového pásma o 12 000 Kč s nejnižší průměrnou sazbou vede samo o sobě u fiktivního poplatníka k poklesu daňového zatížení. Snížením sazby o 3% se dostaví ještě výraznější efekt snížení daňové povinnosti fiktivního poplatníka v prvním daňovém pásmu. Nicméně rozšířením prvního daňového pásma je zkráceno druhé daňové pásmo o stejnou částku (12 000 Kč), v němž se sazba rovněž snižuje, tentokrát o 1%. Efekt těchto změn je ještě umocňován systémem výpočtu klouzávě progresivní daňové sazby, kdy celková výrazně nižší daň vypočtená dle prvního daňového pásma vstupuje jako fixní složka do druhého daňového pásma atd.

Při analýze progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka není důležitá absolutní velikost daňového zatížení nýbrž míra růstu daňového zatížení. Z obrázku 5.12 je patrné, že sklon daňového zatížení fiktivního poplatníka se změnou daňových sazeb respektive pásem je mnohem nižší v celém průběhu prvního daňového pásma ve srovnání s daňovým zatížením výchozího roku, avšak přechodem do druhého daňového pásma dochází k obratu a sklon

daňového zatížení roste. Důvodem je ponechání třetího a čtvrtého daňového pásma a sazeb v původní podobě, čímž se výrazněji zvyšuje mezní sazba oproti sazbě průměrné předchozího daňového pásma. V limitním případě se oba sklony daňového zatížení fiktivního poplatníka budou rovnat.

Na základě výše provedené úvahy o příčinách a průběhu sklonu funkce daňového zatížení lze objasnit průběh progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka, zachyceného na obrázku 5.11. Průběh progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka je posunut horizontálně doprava v důsledku snížení sazby u prvního daňového pásma. Průběh progresivity započatý první daňovou povinností fiktivního poplatníka a ukončený přechodem do druhého daňového pásma je mnohem nižší, nežli progresivita průměrné sazby v roce 2005 v důsledku snížení sklonu funkce daňového zatížení, jehož příčina byla již vysvětlena. Následný průběh progresivity průměrné sazby je ve srovnání s výchozím stavem determinován vyšší progresivitou v důsledku zvýšení sklonu daňového zatížení.

Na základě komparace vlivu jednotlivých legislativních změn na progresivitu průměrné sazby fiktivního poplatníka ve zdaňovacím období 2007 oproti zdaňovacímu období roku 2005 lze vyvodit následující závěry. Změna výše minimálního vyměřovacího základu pro zdravotní pojištění se v průběhu progresivity průměrné sazby nikterak neprojevuje. Změna je tak nepatrná, že dochází pouze k mírnému zvýšení daňového bonusu. Přesun položky na poplatníka z nezdanitelné části základu daně do slevy na dani způsobuje prodloužení pásma daňového bonusu, zkrácení prvního daňového pásma a posun „funkce“ progresivity průměrné sazby u fiktivního poplatníka doleva. Změna daňových pásem a daňových sazeb způsobuje prodloužení pásma daňového bonusu, snížení progresivity průměrné sazby do konce prvního daňového pásma a následně růst progresivity průměrné sazby.

Závěrem této analýzy je možno konstatovat, že průběh progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka v roce 2007 ve srovnání s průběhem progresivity průměrné sazby v roce 2005 vykazuje následující odlišnosti. V důsledku působení přesunu položky na poplatníka a změn daňových sazeb a pásem na prodloužení pásma daňového bonusu je začátek průběhu progresivity u fiktivního poplatníka posunut výrazně doprava. Dochází ke zkrácení průběhu progresivity prvního daňového pásma a posunu průběhu progresivity průměrné sazby doleva. To znamená, že progresivita daně z příjmů fyzických osob je u fiktivního poplatníka přesunuta směrem k vyšším násobkům průměrné hrubé roční mzdy, kde je ve svém průběhu více progresivnější než-li v roce 2005. Od 1,75 násobku průměrné hrubé roční mzdy jsou oba

průběhy progresivity průměrné sazby totožné. Daň z příjmů fyzických osob fiktivního poplatníka je v roce 2007 v celém svém průběhu progresivní.

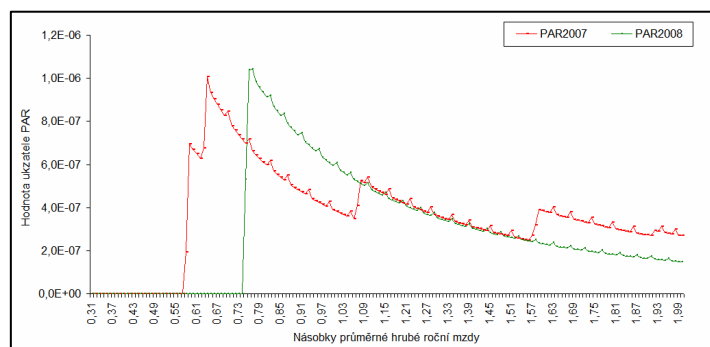
5.2.5 Analýza vlivu legislativních změn na PAR fiktivního poplatníka ve zdaňovacím období 2007 a 2008

V roce 2008 nabývá účinnosti zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, jehož součástí je i legislativní úprava zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. To znamená, že v roce 2008 dochází k podstatným změnám v zákoně o daních z příjmů ve srovnání se zdaňovacím obdobím 2007.

Mezi podstatné legislativní změny v zákoně o daních z příjmů fyzických osob ovlivňující výslednou daňovou povinnost fiktivního poplatníka v roce 2008 patří zavedení institutu „superhurbé mzdy“, přechod na lineární sazbu daně a změny v daňových slevách. Podrobněji jsou tyto legislativní změny v zákoně o daních z příjmů rozvedeny v příloze 5.

Průběhy progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka v letech 2007 a 2008 jsou zachyceny na obrázku 5.13.

Obr. 5.13 Srovnání PAR fiktivního poplatníka v letech 2007 a 2008



Průběhy progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka v letech 2007 a 2008 jsou diametrálně odlišné. Z obrázku 5.13 je na první pohled zřejmé, že průběh progresivity průměrné sazby je v roce 2008 posunut doprava, patrná je rovněž ztráta kaskádovitého tvaru příznačného pro klouzavě progresivní daňovou sazbu. Nicméně v pásmu od 1,08 do 1,57 násobku průměrné hrubé roční mzdy vykazuje progresivita průměrné sazby v letech 2008 a 2007 u fiktivního poplatníka velmi podobné hodnoty tzn., že legislativní změny v zákoně o dani z příjmů působí na progresivitu fiktivního poplatníka v roce 2008 ve výše uvedeném pásmu zanedbatelně.

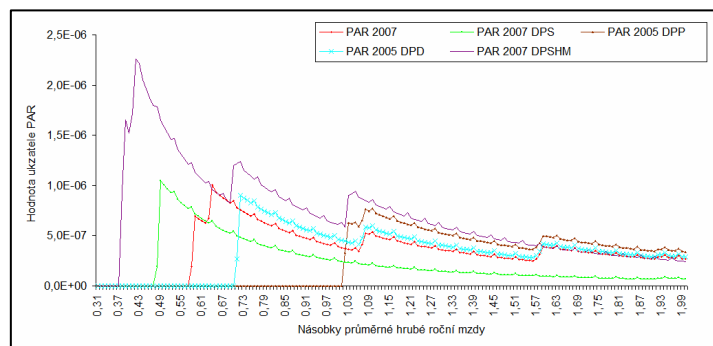
Jelikož na progresivitu průměrné sazby fiktivního poplatníka působí v roce 2008 změna čtyř parametrů, bude nutné pro analýzu vlivu jednotlivých legislativních změn zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro rok 2008, rozložit výše jmenovanou

„funkci“ na čtyři samostatné průběhy vyjadřující vždy jen jednu legislativní změnu. Komparační základnou pro analýzu dílčích změn zákona o daních z příjmů, ve znění platném pro rok 2008, bude legislativní úprava zákona o daních z příjmů, ve znění platném pro rok 2007, ke které budou jednotlivé změny srovnávány.

Význam označení průběhů jednotlivých „funkcí“ progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka bude stejný jako u předchozí analýzy s tím, že nově budou zavedena označení DPD vyjadřující změnu položky na dítě a DPSHM označující zavedení institutu „superhrubé mzdy“.

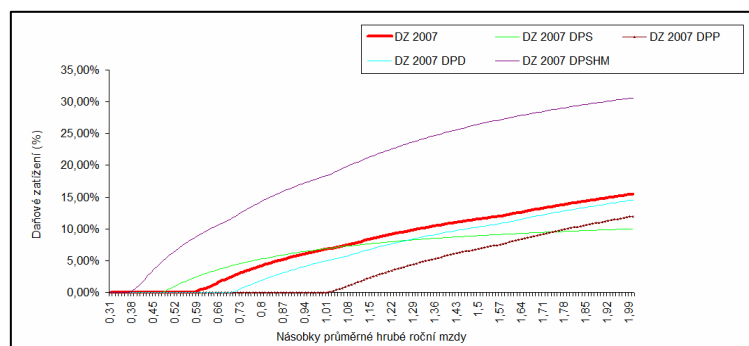
Dopad výše jmenovaných legislativních změn na průběh progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka je zachycen na obrázku 5.14.

Obr. 5.14 Vliv legislativních změn na PAR fiktivního poplatníka v roce 2008



Pro jednodušší pochopení působení legislativních změn na progresivitu průměrné sazby fiktivního poplatníka v roce 2008 bude vhodné vypočítat daňové zatížení fiktivního poplatníka pro výše uvedené legislativní změny se stejnou komparační základnou rokem 2007. Takové údaje poskytuje obrázek 5.15.

Obr. 5.15 Analýza vlivu jednotlivých legislativních změn na daňové zatížení fiktivního poplatníka v roce 2008



Na obrázku 5.14 je možno vidět průběh progresivity průměrné sazby se změnou daňových pásem respektive sazeb. Zavedením lineární sazby dochází k tomu, že průměrná sazba daně je rovna mezní sazbě daně, čímž odpadá změna sklonu funkce daňového zatížení

při přechodu do vyšších daňových pásem, což je patrné i na obrázku 5.15. Lineární sazba je nastavena v roce 2008 na 15%, což bude ve srovnání s klouzavě progresivní daňovou sazbou vyhovovat spíše poplatníkům s vyššími hrubými příjmy. To proto, že poplatník spadající do prvního daňového pásma podléhá v roce 2007 jen 12% sazbě daně ve srovnání s rokem 2008. Je pak logické, že při nižších násobcích průměrné hrubé roční mzdy dojde ke zvýšení daňové povinnosti respektive snížení daňového bonusu. To má vliv na celkové snížení pásma daňového bonusu v pásmech nižších hrubých ročních příjmů a posune funkci progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka směrem vlevo. Nepochybně nejdůležitějším faktorem působícím na progresivitu průměrné sazby fiktivního poplatníka se změnou daňových pásem respektive daňových sazeb je snížení sklonu funkce daňového zatížení. Snížený sklon daňového zatížení fiktivního poplatníka snižuje progresivitu průměrné sazby. Důvodem proč je progresivita průměrné sazby fiktivního poplatníka se změnou daňových pásem respektive sazeb v počáteční fázi vyšší, je dřívější vznik první daňové povinnosti, jehož příčiny byly již vysvětleny.

Průběh progresivity průměrné sazby se změnou položky na poplatníka je rovněž zachycen na obrázku 5.14. Zvýšení slevy na poplatníka o 17 640 Kč zapříčiní výrazné snížení vypočtené daně, čímž přesunuje první daňovou povinnost do vyšších příjmových pásem a zvyšuje tak pásmo daňového bonusu. Nicméně daňová sleva snižuje až vypočtenou daň, přičemž s rostoucím příjmem se fiktivní poplatník dostává neustále do vyšších daňových pásem. Proto při vzniku první daňové povinnosti se nachází fiktivní poplatník u konce druhého daňového pásma s vyššími mezními sazbami a roste i sklon funkce daňového zatížení, které je rovněž uvedeno na obrázku 5.15. To znamená, že průběh progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka se změnou položky na poplatníka je odsunut směrem doprava a vyšší sklon daňového zatížení se změnou položky na poplatníka rovněž přispívá ke zvýšení progresivity této průměrné sazby.

Průběh progresivity průměrné sazby se změnou položky na dítě, patrný na obrázku 5.14, je obdobný jako v předchozím případě průběh progresivity průměrné sazby se změnou položky na poplatníka. Z hlediska progresivity průměrné sazby je směr působení změny výše slevy na dítě a na poplatníka stejný, avšak pro fiktivního poplatníka spadajícího do nižšího příjmového pásma jsou výše uvedené slevy různě výhodné. Zatímco sleva na poplatníka snižuje vypočtenou daň maximálně do hodnoty nula, následně uplatněná sleva na dítě dle §35c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pro rok 2008, umožňuje vzniku daňového bonusu. To znamená, že zvýšení slevy na dítě umožňuje fiktivnímu poplatníkovi za určitých podmínek čerpat v rámci daňového bonusu dodatečný příjem.

Na obrázku 5.14 je zobrazen průběh progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka se zavedením institutu „superhrubé mzdy“. Na první pohled je zřejmé, že průběh této „funkce“ je posunut směrem doleva a dochází k výraznému zvýšení progresivity. Fiktivně zvýšený základ daně za jinak nezměněných podmínek výrazně zkracuje první daňové pásmo, čímž se poplatník dostává i při relativně nízkých příjmech do vyššího daňového pásma a v návaznosti na růst mezních daňových sazeb roste sklon daňového zatížení se zavedením institutu „superhrubé mzdy“, který je patrný na obrázku 5.15. Na základě výše uvedené analýzy lze konstatovat, že průběh progresivity průměrné sazby se zavedením institutu „superhrubé mzdy“ se posunuje směrem doleva a v důsledku zvýšení sklonu daňového zatížení dochází k nárůstu progresivity napříč hrubými příjmy.

Na základě komparace vlivu jednotlivých legislativních změn na progresivitu průměrné sazby fiktivního poplatníka ve zdaňovacím období 2008 oproti zdaňovacímu období roku 2007 lze vyvodit následující závěry. Po zavedení jednotné sazby daně z příjmů fyzických osob ve výši 15% se průběh progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka posouvá směrem vlevo, čímž dochází mimo jiné ke zkrácení pásma daňového bonusu. Mění se rovněž sklon funkce daňového zatížení se změnou daňových pásem respektive sazeb, čímž se stejnojmenná progresivita průměrné sazby fiktivního poplatníka snižuje. Zvýšením slevy na poplatníka se průběh progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka se změnou položky na poplatníka přesunuje směrem doprava a vyšší sklon daňového zatížení se změnou položky na poplatníka rovněž přispívá ke zvýšení progresivity této průměrné sazby. Zvýšením slevy na dítě dochází ke stejnému působení na progresivitu průměrné sazby se změnou položky na dítě jako výše uvedené zvýšení položky slevy na poplatníka. Zavedení institutu „superhrubé mzdy“ se průběh progresivity průměrné sazby posunuje směrem doleva a v důsledku zvýšení sklonu stejnojmenného daňového zatížení dochází k nárůstu progresivity.

Závěrem této analýzy je možno konstatovat, že průběh progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka v roce 2008 ve srovnání s průběhem progresivity průměrné sazby v roce 2007 vykazuje následující odlišnosti. Zavedení lineární sazby daně a institutu „superhrubé mzdy“ dochází k posunu průběhu progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka v roce 2008 doleva a ke snížení pásma daňového bonusu. Progresivitu však výše zmíněné změny ovlivňují různě. Zatímco zavedení lineární sazby daně progresivitu jednoznačně snižuje, „superhrubá mzda“ působí opačně. Zvýšení slevy na poplatníka a dítě však posunují s konečnou platností „funkci“ progresivity průměrné sazby doprava a obě změny shodně působí na zvýšení progresivity průměrné sazby u fiktivního poplatníka v roce

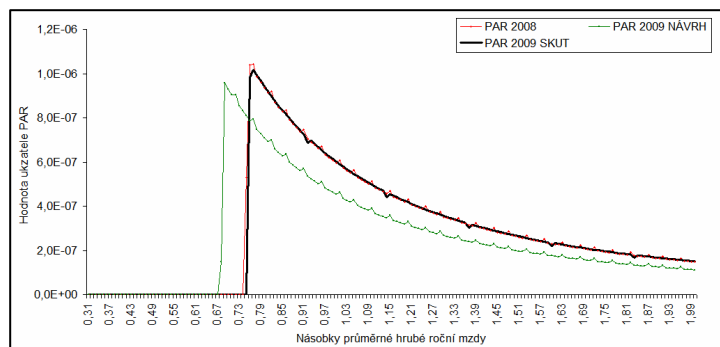
2008 ve srovnání s rokem 2007. To znamená, že průběh progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka v roce 2008 začíná více vpravo, čímž dochází k prodloužení pásma daňového bonusu. Progresivita průměrné sazby v roce 2008 vykazuje od vzniku první daňové povinnosti do 1,08 násobku průměrné hrubé roční mzdy vyšší hodnoty než-li v roce 2007. V pásmu od 1,08 do 1,57 násobku průměrné roční hrubé mzdy je přibližně stejná a od 1,57 násobku průměrné hrubé roční mzdy je nižší. Daň z příjmů fyzických osob fiktivního poplatníka je v roce 2008 v celém svém průběhu progresivní.

5.2.6 Analýza vlivu legislativních změn na PAR fiktivního poplatníka ve zdaňovacím období 2008 a 2009

Ve zdaňovacím období roku 2009 byly k dispozici dva scénáře vývoje změn v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. První navrhovaný scénář, s jehož zavedením se po nabytí účinnosti zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů v roce 2008 pro rok 2009 počítalo, měl upravovat následující skutečnosti ve vztahu k fiktivnímu poplatníkovi. Mělo dojít ke snížení lineární sazby daně a úpravě některých slev na dani. Druhý, realizovaný scénář, pozměnil ve vztahu k fiktivnímu poplatníkovi pouze parametry výpočtu fiktivního základu daně z příjmů fyzických osob. Podrobněji jsou jednotlivé legislativní změny v zákoně o daních z příjmů rozvedeny v příloze 5.

Průběhy progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka v letech 2008 a 2009 jsou zachyceny na obrázku 5.16.

Obr. 5.16 Srovnání PAR fiktivního poplatníka v letech 2008 a 2009



Průběh progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka v roce 2009 označený jako PAR 2009 SKUT, tzn. progresivita průměrné sazby vypočtená na základě druhého scénáře, se od průběhu progresivity průměrné sazby v roce 2008 téměř neliší. Dochází jen k nepatrnému prodloužení pásma daňového bonusu, menšímu snížení progresivity v počáteční fázi průběhu a následně k velmi malému zvýšení progresivity průměrné sazby fiktivního

poplatníka v roce 2009. Dopad na progresivitu průměrné sazby fiktivního poplatníka v rámci druhého scénáře je tak malý, že nemá smysl jej již dále podrobněji analyzovat.

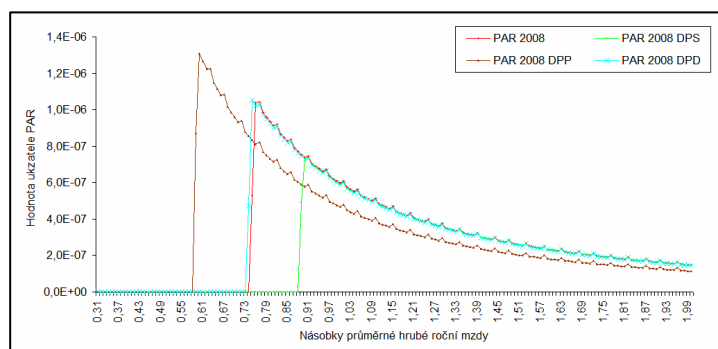
Průběh progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka v roce 2009 označený jako PAR 2009 NÁVRH, tzn. progresivita průměrné sazby vypočtená na základě prvního scénáře, se od průběhu progresivity průměrné sazby v roce 2008 liší výrazněji. Na první pohled je zřejmé, že dochází k posunu průběhu „funkce“ progresivity průměrné sazby doleva, čímž se snižuje pásmo daňového bonusu, ale také dochází ke snížení progresivity průměrné sazby vypočtené dle prvního scénáře v roce 2009 ve srovnání s průběhem progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka v roce 2008.

Jelikož na progresivitu průměrné sazby fiktivního poplatníka, vypočtenou dle prvního scénáře, působí v roce 2009 změna tří parametrů, bude nutné pro analýzu vlivu jednotlivých legislativních změn zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro rok 2009, rozložit výše jmenovanou „funkci“ na tři samostatné průběhy vyjadřující vždy jen jednu legislativní změnu. Komparační základnou pro analýzu dílčích změn zákona o daních z příjmů, ve znění platném pro rok 2009, bude legislativní úprava zákona o daních z příjmů, ve znění platném pro rok 2008, ke které budou jednotlivé změny srovnávány.

Význam označení průběhů jednotlivých „funkcí“ progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka bude stejný jako u předchozích analýz.

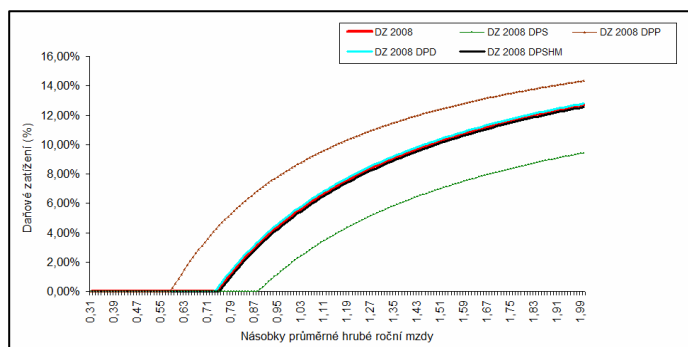
Dopad výše jmenovaných legislativních změn na průběh progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka je zachycen na obrázku 5.17.

Obr. 5.17 Vliv legislativních změn na PAR fiktivního poplatníka v roce 2009



Pro jednodušší pochopení působení legislativních změn na progresivitu průměrné sazby fiktivního poplatníka v roce 2009 bude vhodné vypočítat daňová zatížení fiktivního poplatníka pro výše uvedené legislativní změny prvního scénáře se stejnou komparační základnou rokem 2008. Průběh jednotlivých funkcí daňového zatížení je zachycen na obrázku 5.18 na další straně.

Obr. 5.18 Analýza vlivu jednotlivých legislativních změn na daňové zatížení fiktivního poplatníka v roce 2009



Z obrázku 5.17 je patrný vliv snížení daňové sazby z 15% na 12,5% na progresivitu průměrné sazby fiktivního poplatníka se změnou daňových pásem respektive sazeb. Dochází pouze k prodloužení daňového pásma, z důvodů, které již byly mnohokrát výše uvedeny a průběh progresivity se dále nemění. Z obrázku 5.18 je zřejmé, že sklon funkce daňového zatížení fiktivního poplatníka se změnou daňových pásem respektive sazeb se jen nepatrně snižuje. Na základě výše uvedené analýzy lze konstatovat, že změnou daňové sazby u lineární sazby daně dochází pouze k posunu progresivity průměrné sazby ve směru působení změny. Jinak řečeno, bude-li se lineární sazba daně snižovat, bude průběh progresivity průměrné sazby posunut směrem doprava, přičemž od první daňové povinnosti fiktivního poplatníka bude výše progresivity stejná. Toto tvrzení není zcela přesné, protože při první daňové povinnosti není dosaženo ihned maxima progresivity v průběhu progresivity průměrné sazby, nicméně pro účely analýzy změny vlivu sazby na progresivitu průměrné sazby fiktivního poplatníka je toto vysvětlení postačující.

Snížením slevy na poplatníka o 8 280 Kč je průběh progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka se změnou položky na poplatníka posunut směrem doleva, čímž se snižuje pásmo daňového bonusu a dochází ke zvýšení progresivity daně v tomto pásmu až do počátku první daňové povinnosti fiktivního poplatníka v roce 2008, kdy je progresivita daně nižší. Důvody takového průběhu progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka byly již mnohokrát zmíněny.

Snížení slevy na dítě dopadá na progresivitu průměrné sazby fiktivního poplatníka obdobným způsobem jako v předešlém případě snížení slevy na poplatníka. Dopad na průběh progresivity se změnou položky na dítě není tak silný v důsledku malé změny položky slevy na dítě, která se změnila pouze o 480 Kč. Nicméně i tak je možno konstatovat, že snížením slevy na dani dochází ke snížení pásma daňového bonusu, zvýšení progresivity v pásmu

sníženého daňového bonusu a snížení progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka ve srovnání s progresivitou fiktivního poplatníka v roce 2008.

Na základě analýzy progresivity průměrné sazby v roce 2009, provedené na základě druhého scénáře, je možno konstatovat následující. Snížením koeficientu zvyšujícího fiktivní základ daně na hodnotu 1,34 dochází jen k nepatrnému prodloužení pásma daňového bonusu, menšímu snížení progresivity v počáteční fázi průběhu a následně k velmi malému zvýšení progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka v roce 2009.

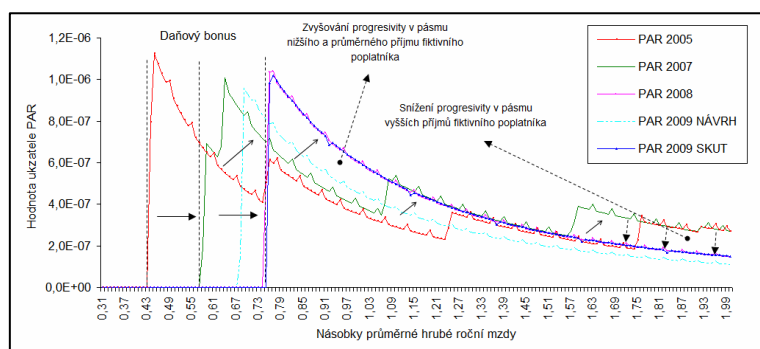
Dle analýzy progresivity průměrné sazby v roce 2009, provedené na základě prvního scénáře, je možno konstatovat následující. Zatímco snížení lineární sazby daně vede k prodloužení pásma daňového bonusu a nemění progresivitu daně v pásmu, kde dochází k daňové povinnosti fiktivního poplatníka v obou zdaňovacích obdobích, tak snížení daňových slev působí zcela opačně na pásmo daňového bonusu, zvyšuje progresivitu daně v pásmu sníženého daňového bonusu a snižuje progresivitu průměrné sazby fiktivního poplatníka v pásmu, kde dochází k daňové povinnosti fiktivního poplatníka v obou zdaňovacích obdobích. To znamená, že průběh progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka, zkonstruovaný dle scénáře jedna pro rok 2009 ve srovnání s rokem 2008, v důsledku převažujícího vlivu snížení slev na dani, vykazuje snížení daňového bonusu a zvýšení progresivity v pásmu sníženého daňového bonusu. Přesto vlivem snížení daňové sazby je progresivita nižší. Daň z příjmů fyzických osob fiktivního poplatníka je v roce 2009 bez ohledu na zvolený scénář v celém svém průběhu progresivní.

5.2.7 Shrnutí výsledků analýzy progresivity provedené za pomoci mikroekonomických ukazatelů

V této části práce bude provedeno shrnutí vývoje progresivity průměrné sazby a daňového zatížení fiktivního poplatníka za období let 2005 až 2009 a shrnutí vlivů základních parametrů konstrukce daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků na progresivitu průměrné sazby fiktivního poplatníka.

Vývoj progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka za období let 2005 až 2009 je zachycen na obrázku 5.21 na další straně.

Obr. 5.21 Vývoj PAR fiktivního poplatníka za období let 2005 až 2009



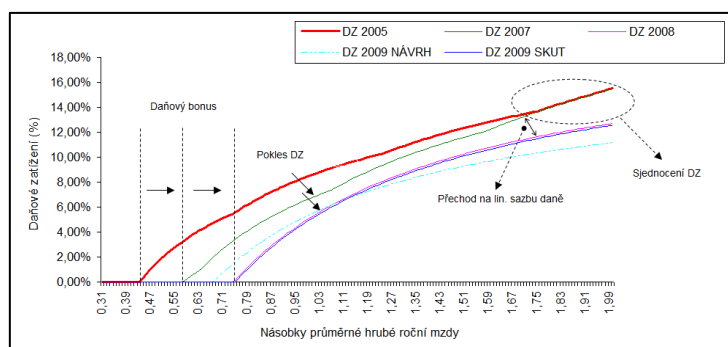
Z vývoje progresivit průměrné sazby fiktivního poplatníka za období let 2005 až 2009 uvedeného na obrázku 5.21 jsou patrné následující skutečnosti.

Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků je za výše uvedené období v celém svém průběhu progresivní. Legislativní změny zákona o daních z příjmů, které bezprostředně ovlivňují daňovou povinnost fiktivního poplatníka, vedly k postupnému prodlužování pásma daňového bonusu. To znamená, že poplatníci spadající do nižších daňových pásem realizují v jednotlivých letech vyšší daňový bonus, než-li v roce předcházejícím. Logicky i první daňová povinnost fiktivního poplatníka je neustále oddalována směrem do pásma s vyššími hrubými příjmy. Na základě této skutečnosti se posunuje průběh progresivity průměrné sazby směrem doprava, dochází ke zvyšování a přesunu progresivity daně z pásma nejnižšího hrubého příjmu do pásma nižšího a průměrného příjmu fiktivního poplatníka.

Nejvyšší progresivita daně z příjmů fyzických osob je u fiktivního poplatníka přesunuta směrem k pásmu průměrného hrubého příjmu. V pásnu vyššího hrubého příjmu fiktivního poplatníka dochází po zavedení lineární sazby daně k výraznému snížení progresivity daně.

Daňové zatížení fiktivního poplatníka za období let 2005 až 2009 je patrné na obrázku 5.22.

Obr. 5.22 Vývoj daňového zatížení fiktivního poplatníka za období let 2005 až 2009



Z obrázku 5.22 je na první pohled zřejmé postupné snižování daňového zatížení. V pásmech nízkých hrubých příjmů dochází k poklesu daňového zatížení u fiktivního poplatníka téměř o 6%, je zde vidět i zvýšení daňového bonusu, které bylo rovněž patrné u obrázku 5.21.

Velkým zásahem do daně z příjmů fyzických osob bylo zavedení lineární sazby daně. Zatímco legislativní změny v oblasti daně z příjmů fyzických osob platné pro zdaňovací období 2007 způsobily výrazný pokles daňového zatížení zejména pro fiktivního poplatníka spadajícího do nízké příjmové skupiny obyvatel, legislativní změny daně z příjmů fyzických osob v roce 2008 přinesly výrazné snížení daňové povinnosti jak nízké příjmovým poplatníkům, tak poplatníkům spadajících do vysoko příjmových skupin.

Navrhované legislativní změny zákona o daních z příjmů platné pro rok 2009 měly zvýšit daňové zatížení nízké příjmovým poplatníkům a současně snížit daňovou povinnost poplatníkům spadajícím do vysoko příjmových skupin. Tato legislativní změna zákona o dani z příjmů fyzických osob přijata nebyla a proto došlo pouze k nepatrným změnám v daňové povinnosti fiktivního poplatníka v roce 2009 napříč hrubými příjmy.

Závěrem lze říci, že prodlužování pásma daňového bonusu má na nízké příjmového fiktivního poplatníka pozitivní vliv. V této fázi nedochází ke vzniku daňového zatížení, což znamená, že veškeré příjmy poplatníku zůstávají (kromě odvodů na sociální pojištění), navíc realizuje daňový bonus. První daňová povinnost nastává u fiktivního poplatníka v roce 2009 až po překročení měsíční hrubé mzdy 15 627 Kč, což je ve srovnání s rokem 2005 o 6 758 Kč více. Fiktivní poplatník je v tomto pásmu motivován ke zvyšování pracovního úsilí jednak nulovou daňovou povinností, jednak vznikem daňového bonusu.

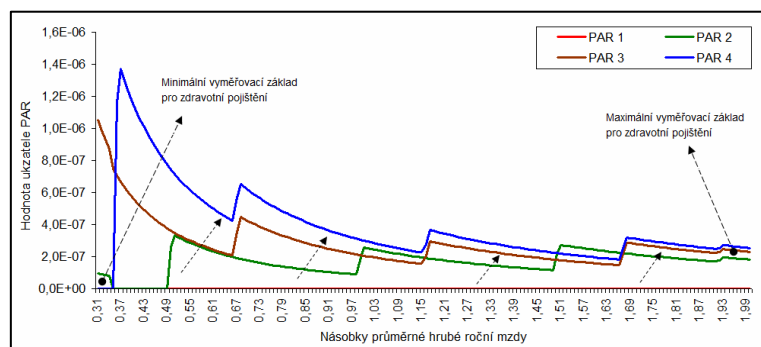
Nejkritičtější situace je z pohledu placení daně v pásmu od vzniku první daňové povinnosti do pásma vyšších příjmů. Ačkoliv zde není daňové zatížení nejvyšší, roste u fiktivního poplatníka v tomto pásmu nejvyšším tempem. Nicméně daňové zatížení v průběhu let v tomto pásmu výrazně kleslo, což znamená, že i při zvyšování progresivity daně v tomto pásmu bude fiktivní poplatník platit méně. Ačkoliv tedy dochází u fiktivního poplatníka k růstu progresivity v daném intervalu, nepodléhá vyšší daňové povinnosti ve srovnání s výchozím rokem 2005, což je pro fiktivního poplatníka výhodné.

V pásmu vyšších příjmů dochází u fiktivního poplatníka ke stabilizaci výše daňového zatížení a výraznému snižování progresivity daně.

Na obrázku 5.19 na další straně je zachycena dekompozice progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka na základní čtyři faktory, které mají největší vliv na formování progresivity u fiktivního poplatníka. Cílem je velmi stručně shrnout vlivy základních

parametrů konstrukce daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků na progresivitu průměrné sazby fiktivního poplatníka.

Obr. 5.19 Dekompozice progresivity daně z příjmů fyzických osob fiktivního poplatníka



PAR 1, na obrázku 5.19, označuje ukazatel progresivity průměrné sazby při působení 15% lineární sazby daně. To znamená, že je zde simulována taková situace, kdy v legislativě zákona o daních z příjmů plátce daně vypočte základ daně, který následně vynásobí lineární sazbou daně. Z obrázku je zřejmé, že se jedná z hlediska progresivity o daň proporcionální, protože fiktivní poplatník odvádí ze svého důchodu konstantní podíl, tzn., že daňová povinnost roste stejnoměrně s růstem hrubých příjmů. Ukazatel progresivity průměrné sazby je roven nule. Takový koncept se přibližuje systému rovné daně, se kterým přišli počátkem 80. let američtí ekonomové Robert Hall a Alvin Rabushka jen s tím rozdílem, že zde není definováno nezdanitelné minimum. Nicméně konceptu rovné daně lze dosáhnout pouze tehdy, jestliže v daňové konstrukci není aplikován daňový odpočet či zápočet, v opačném případě by bylo dosaženo, i při lineární sazbě daně, progresivního zdanění.

PAR 2, rovněž uveden na obrázku 5.19, představuje progresivitu průměrné sazby při působení klouzavě progresivní sazby daně a minimálního a maximálního vyměřovacího základu pro odvod zdravotního pojištění. Z průběhu ukazatele PAR 2 je patrný schodovitý nárůst progresivity zapříčiněný zavedením klouzavě progresivní sazby daně. Na začátku a u konce průběhu ukazatele PAR 2 je možno si všimnout zvýšení progresivity, které zapříčinila existence minimálního a maximálního vyměřovacího základu pro odvod zdravotního pojištění. Při růstu či poklesu sazeb u klouzavě progresivní daňové sazby bude docházet obdobně jako u lineární sazby daně k posunu průběhu PAR 2 směrem doprava respektive doleva s tím, že nově vzniklý průběh progresivity průměrné sazby bude kopírovat předchozí průběh progresivity v té části, kde v obou případech vzniká u fiktivního poplatníka daňová povinnost. V případě zvýšení daňových sazeb, se progresivita průměrné sazby zvýší v té části, o kterou byl snížen daňový bonus, další průběh však bude shodný s předchozím ukazatelem. Prodloužení respektive zkrácení daňových pásem u klouzavě progresivní daňové

sazby způsobí rychlejší respektive pomalejší přechod do vyšších daňových pásem s tím, že průběh progresivity průměrné sazby se výrazněji nezmění. To znamená, že v případě prodloužení daňového pásma dochází k prodloužení sestupného trendu progresivity daného pásma, avšak přechodem do dalšího daňového pásma kopíruje průběh progresivity výchozího stavu (stavu beze změn). Obdobně je tomu při zkrácení daňových pásem.

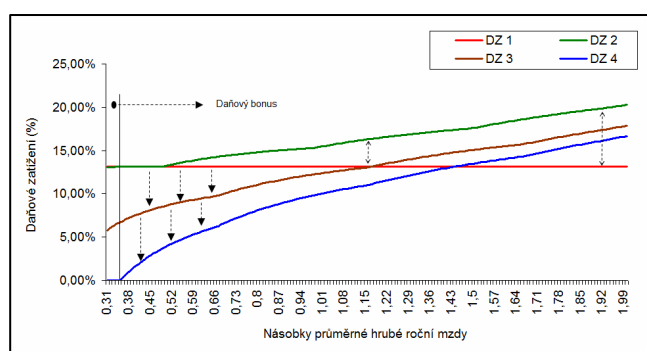
PAR 3, uveden na obrázku 5.19, simuluje progresivitu průměrné sazby, při působení klouzávě progresivní daňové sazby, minimálního a maximálního vyměřovacího základu pro odvod zdravotního pojištění a působení nezdanitelné části základu daně. Z obrázku je na první pohled zřejmé, že zavedením nezdanitelné části základu daně dochází k výraznému zvýšení progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka v celém svém průběhu. Nejvíce se zvyšuje progresivita průměrné sazby u fiktivního poplatníka v pásmu nižších příjmů. Snížení respektive zvýšení položky nezdanitelné části základu daně vyvolá posuny v průběhu progresivity průměrné sazby směrem doleva respektive doprava. Zvýšením nezdanitelné části základu daně dochází u průběhu progresivity průměrné sazby k posunu směrem doprava, čímž se prodlužuje pásmo daňového bonusu a zvyšuje se progresivita průměrné sazby v intervalu, ve kterém vzniká daňová povinnost fiktivnímu poplatníkovi, jak po zvýšení, tak před zvýšením nezdanitelné části základu daně. Snížením nezdanitelné části základu daně dochází u průběhu progresivity průměrné sazby k posunu směrem doleva, čímž se zkracuje pásmo daňového bonusu a progresivita průměrné sazby fiktivního poplatníka klesá v intervalu, ve kterém vzniká daňová povinnost fiktivnímu poplatníkovi, jak po snížení, tak před snížením nezdanitelné části základu daně. Změna výše nezdanitelné části základu daně působí na velikost základu daně, jehož výše determinuje při klouzávě progresivním zdanění daňové pásmo, ve kterém bude příjem fiktivního poplatníka zdaněn. Právě proto působí změna výše nezdanitelné části základu daně na rychlost přechodu fiktivního poplatníka mezi jednotlivými daňovými pásmy.

PAR 4, patrný na obrázku 5.19, vyjadřuje progresivitu průměrné sazby při působení klouzávě progresivní daňové sazby, minimálního a maximálního vyměřovacího základu pro odvod zdravotního pojištění, nezdanitelné části základu daně a nově i slevy na dani. Obdobně, jako při zavedení nezdanitelné části základu daně, dochází při zavedení slevy na dani k výraznému zvýšení progresivity průměrné sazby. Změna výše slevy na dani působí obdobným způsobem na progresivitu průměrné sazby jako změny výše nezdanitelné části základu daně, což bylo dokázáno v předchozích analýzách při objasnění vlivu změn položek daňové slevy na progresivitu průměrné sazby. Rozdíl je v tom, že daňová sleva uplatňovaná vůči vypočtené dani má mnohem větší vliv na progresivitu daně, než-li nezdanitelná část

základu daně uplatňovaná vůči základu daně, avšak to do jisté míry záleží na stanovení absolutní velikosti daňových slev respektive nezdanitelné části základu daně. Daňové slevy nepůsobí na změnu rychlosti přechodu fiktivního poplatníka z jednotlivých daňových pásem u klouzavě progresivní daňové sazby.

Závěrem je vhodné doplnit výše uvedenou dekompozici progresivity daně z příjmů fyzických osob fiktivního poplatníka o dekompozici daňového zatížení fiktivního poplatníka. Pro tyto účely zde bude zaveden zkratka DZ, která označuje daňové zatížení, přičemž číslice od 1 do 4 vyjadřují stejné změny daňové konstrukce jako v předchozí části. Dekompozice daňového zatížení fiktivního poplatníka je uvedeno na obrázku 5.20.

Obr. 5.20 Dekompozice daňového zatížení fiktivního poplatníka



Z průběhu funkce DZ 1 uvedené na obrázku 5.20 je patrná konstantní výše daňového zatížení fiktivního poplatníka. Zavedení klouzavě progresivní daňové sazby vyjadřuje průběh daňového zatížení DZ 2. Z obrázku je patrné, že překročením prvního daňového pásma se stejnou průměrnou sazbou v obou případech (jak u lineární tak klouzavě progresivní sazby daně), dochází k výraznému zvýšení daňového zatížení vlivem růstu mezních sazeb. Zavedením nezdanitelné části základu daně DZ 3 lze snížit daňové zatížení fiktivního poplatníka napříč hrubými příjmy, zejména pak u fiktivního poplatníka s nižšími hrubými příjmy. Obdobnou funkci plní z hlediska snížení daňového zatížení zavedení slevy na dani, která je obsažena v průběhu daňového zatížení DZ 4.

Z obrázku 5.20 je zřejmé, že k největšímu snížení daňového zatížení dochází v pásmu nižších hrubých příjmů, kde je účinek nezdanitelných částí základu daně a slev na dani nejvyšší (v důsledku stanovení daňové slevy respektive daňového zápočtu jako absolutní částky) a tempo růstu daňového zatížení je v těchto místech značně vysoké. Potom je zcela logické, že i progresivita daně z příjmů fyzických osob je v pásmu nižších příjmů nejvyšší.

5.3 Shrnutí dosažených výsledků

Cílem diplomové práce bylo vyšetření progresivity daně z příjmů fyzických osob v podmínkách České republiky za období let 2000 až 2009. Progresivita daně z příjmů fyzických osob byla analyzována za pomoci makroekonomických a mikroekonomických ukazatelů, přičemž každý ukazatel skýtá jisté přednosti a nedostatky.

Tradiční makroekonomické ukazatele využívané pro analýzu globální progresivity daně z příjmů fyzických osob primárně předpokládají znalost rozložení příjmů před a po zdanění ve společnosti. Takové údaje jsou veřejně prezentovány Českým statistickým úřadem. Nicméně kvalita a potažmo vypovídací schopnost takových údajů je minimálně rozporná, jelikož absolutní částky dosažených příjmů v jednotlivých decilech domácností jsou relativně nízké a v mnohých případech se ani nejvyšší decil domácností nepřibližuje k průměrné hrubé měsíční mzdě daného roku. Nezbyvá než předpokládat, že alespoň poměr jednotlivých decilů na celkovém příjmu ve společnosti se přibližuje skutečné ekonomické realitě České republiky. Zásadním problémem při vyšetřování progresivity pomocí tradičních ukazatelů je rovněž nedostupnost dat o rozložení většiny příjmů po zdanění ve společnosti v podmínkách České republiky. Nespornou výhodou tradičních ukazatelů globální daňové progresivity je jejich relativně jednoduchá konstrukce a možnost vyšetření progresivity v jednotlivých letech.

Na základě výpočtu Musgrave-Thin indexu z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za období let 2000 až 2008 bylo zjištěno, že daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti je daní progresivní. Jelikož příjmy ze závislé činnosti tvoří zhruba 88% pracovních příjmů a pracovní příjmy zaujímají téměř 73% veškerých příjmů domácností, je možno říci, že převážná většina příjmů domácností je zdaněna progresivní daní.

Jistou alternativu k tradičním ukazatelům globální daňové progresivity tvoří index globální daňové progresivity. Nicméně i ten je zatížen řadou praktických nedostatků. Největším problémem tohoto indexu je vysoká citlivost výsledné hodnoty progresivity na volatilitě hodnot vstupních časových řad. Volatilitu vstupních časových řad lze sice v mnoha případech vhodně upravovat, nicméně je otázkou, zda-li takové úpravy naopak nezkreslí dynamiku změn vstupních veličin. Při aplikaci indexu v podmínkách České republiky rovněž vyvstává problém adekvátní délky časové řady a její metodické konzistentnosti. Otázkou pak také zůstává, jestli je možno pomocí indexu globální daňové progresivity vysledovat změnu progresivity ve zdanění příjmů fyzických osob v jednotlivých letech a s jakou přesností.

Výpočet indexu globální daňové progresivity za období let 2000 až 2009 prokázal, že daň z příjmů fyzických osob je daní progresivní včetně jednotlivých složek. Nejméně progresivní se jevila daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, vyšší progresivita byla naměřena u daně z kapitálových příjmů a nejvyšší progresivitu vykazovala daň z příjmů z přiznání.

Mikroekonomické ukazatele využívané pro měření progresivity ve zdanění přistupují k dané problematice ze zcela jiného úhlu pohledu. Stěžejním bodem při vyšetření progresivity zdanění příjmů fyzických osob mikroekonomickými ukazateli je vhodná definice vstupních parametrů fiktivního poplatníka. Je logické, že na základě definice vstupních parametrů jednoho fiktivního poplatníka nelze obsáhnout celkovou variabilitu konstrukce daně z příjmů fyzických osob. Podrobná analýza vlivu jednotlivých konstrukčních prvků daně z příjmů fyzických osob na míru progresivity ve zdanění však dokáže zobecnit jisté neměnné vztahy, které se budou u různě definovaných fiktivních poplatníků opakovat. Takové vztahy byly již výše podrobně popsány.

Z analýzy progresivity průměrné sazby fiktivního poplatníka za období let 2005 až 2009 vyplynulo, že daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků je daní progresivní, přičemž progresivita daně se v jednotlivých letech přesunuje z pásma nejnižšího hrubého příjmu směrem do pásma průměrného hrubého příjmu.

Na základě analýz progresivity daně z příjmů fyzických osob včetně jednotlivých složek za pomoci makroekonomických a mikroekonomických ukazatelů, s přihlédnutím k přesnosti měření u jednotlivých metod, lze konstatovat, že daň z příjmů fyzických osob včetně jednotlivých složek je za období let 2000 až 2009 v celém svém průběhu progresivní.

6. Závěr

Makroekonomické a mikroekonomické ukazatele progresivity umožňují rozdílný pohled na progresivitu zdanění osobní důchodovou daní.

Makroekonomické ukazatele vyšetřují progresivitu osobní důchodové daně jako celku. Znalost míry nerovnoměrnosti rozložení příjmů ve společnosti by měla tvořit důležitý podklad při stanovení míry progresivity zdanění příjmů osobní důchodovou daní ve společnosti, ať už v rámci naplnění principu daňové spravedlnosti, nebo z pohledu inkasní kapacity. Na progresivitu zdanění osobní důchodovou daní se lze dívat nejen z pohledu dynamiky růstu daňové povinnosti napříč hrubými příjmy konkrétního poplatníka, ale také z pohledu dynamiky změn inkasa daně v souvislosti se změnami výkonnosti celé ekonomiky. Jinak řečeno, znalost globální progresivity osobní důchodové daně umožňuje v souvislosti s vývojem domácího produktu aktivně předvídat velikost inkasa této daně.

Přístup k měření progresivity zdanění pomocí makroekonomických ukazatelů je zajímavý zejména z pohledu státu, konkrétního daňového poplatníka bude spíše zajímat progresivita zdanění jeho příjmů, kterou lze měřit pomocí mikroekonomických ukazatelů. Nicméně samotná znalost míry progresivity ve zdanění konkrétního poplatníka napříč hrubými příjmy není z hlediska jeho daňové povinnosti zásadní informací. Mnohem důležitější faktor tvoří vývoj daňového zatížení, jehož růst či pokles v zásadě determinuje úroveň zdanění konkrétního poplatníka, přičemž míra progrese zdanění vyjadřuje dynamiku růstu daňového zatížení pro konkrétní úroveň zdanění. Z toho logicky vyplývá, že zvyšující se progresivita zdanění nepřináší automaticky vyšší daňovou povinnost poplatníka napříč hrubými příjmy.

V souvislosti s osobní důchodovou daní je velmi často skloňován pojem spravedlnost, která má z pohledu daňové teorie při naplnění zásady zdaňování dle schopnosti daňové úhrady dvě pojetí. Progresivní zdanění tvoří základní požadavek principu vertikální daňové spravedlnosti při marginální stejné oběti, přesto-že samotná progresivita není zárukou jeho naplnění, minimálně však potvrzuje trend vyšší solidarity společnosti a redistribuční funkce osobní důchodové daně. Naplnění principu horizontální daňové spravedlnosti je primárně ovlivněno volbou zdanitelné jednotky a místa zdanění poplatníka (zdroj, užití). V evropských zemích je typickou zdanitelnou jednotkou výdělečně činná osoba, což v souvislosti s existencí daňových odpočtů a zápočtů komplikuje naplnění tohoto principu, proto-že ne vždy má poplatník se stejným příjmem stejnou daňovou povinnost.

Seznam použité literatury

a) Knihy

1. GRÚŇ, L. *Finanční právo a jeho instituty*. 2. vyd. Praha: Linde, 2006. ISBN 80-7201-620-2.
2. HAMERNÍKOVÁ, B., MAAYTOVÁ, A. kol. *Veřejné finance*. 3. vyd. Praha: ASPI, a.s., 2007. 364 s. ISBN 978-80-7357-301-0.
3. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie - úvod do problematiky*. 2. vyd. Praha: ASPI, a. s., 2009. 120 s. ISBN 978-80-7357-423-9.
4. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 3. vyd. Praha: ASPI, s.r.o., 2003. 264 s. ISBN 80-86395-84-7.
5. MARKOVÁ, H. *Daňové zákony: úplná znění platná k 1. 1. 2007*. 15. vyd. Praha: Grada Publishing, a.s., 2007. 192 s. ISBN 978-80-247-2087-6.
6. MARKOVÁ, H. *Daňové zákony: úplná znění platná k 1. 1. 2008*. 16. vyd. Praha: Grada Publishing, a.s., 2008. 208 s. ISBN 978-80-247-2385-3.
7. MUSGRAVE, R., MUSGRAVEOVÁ, P. *Veřejné finance v teorii a praxi*. 1. vyd. Praha: Management Press, a.s., 1994. 563 s. ISBN 80-85603-76-4
8. ŠIROKÝ, J. a kol. *Daňové teorie- s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
9. ŠVARCOVÁ, J. a kol. *Ekonomie – stručný přehled teorie a praxe aktuálně a v souvislostech*. 1. vyd. Zlín: CEED, 2005. 295 s. ISBN 80-903433-1-7.
10. VALOUCH, P. *Optimální zdanění fyzických osob – neplaťte víc, než musíte*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, a.s., 2007. 140 s. ISBN 978-80-247-1805-7.
11. VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daně a sociální zabezpečení – daňový systém České republiky*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 1994. 238 s. ISBN 80-7079-616-2.
12. VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2006 aneb učebnice daňového práva*. 8. vyd. Praha: VOX, a. s., 2006. 324 s. ISBN 80-86324-60-5.

b) Tištěná periodika

13. KINKOR, J. Měření daňové progresivity. *Finance a úvěr*, 1994, č. 9.
14. VLACHÝ, J. Dodatečné zdanění nejistých osobních příjmů v důsledku daňové progrese. *Politická ekonomie*, 2007, roč. 55, č.5, s. 626. ISSN 0032-3233.

c) Elektronické publikace

15. KAKINAKA,M.,PEREIRA,R.M. *A New Measurement of Tax Progresivity*. GSIR Working Papers. Economic Development & Policy Series. EDP 06-7. Dostupné na www.gsir.iuj.ac.jp.
16. KURZY.CZ. *Zákony – Zákon o daních z příjmů*. [on-line]. 2010. [cit. 10.4. 2010]. Dostupné z <http://zakony.kurzy.cz/586-1992-zakon-o-danich-z-prijmu/>

d) Elektronické zdroje

17. www.cssz.cz (internetové stránky České správy sociálního zabezpečení)
18. www.czso.cz (internetové stránky Českého statistického úřadu)
19. www.mfcr.cz (internetové stránky Ministerstva financí České republiky)
20. www.vzp.cz (internetové stránky Všeobecné zdravotní pojišťovny České republiky)

e) Zákony

21. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
22. Zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů.
23. Zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění, ve znění pozdějších předpisů.
24. Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů.

e) Ostatní zdroje

25. MATĚJÍČEK, P. Vliv změn v legislativní úpravě daně z příjmů fyzických osob na vybraného poplatníka. *Bakalářská práce*. VŠB-TUO, 2008.

Seznam zkratk

ARAD	Informační systém České národní banky
ČR	Česká republika
DB	Daňový bonus
DPD	Vliv změny položky na dítě na progresivitu zdanění
DPFO	Daň z příjmů fyzických osob
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPMZZP	Vliv změny vyměřovacího základu pro zdrav. pojištění na progresivitu zdanění
DPP	Vliv změny položky na poplatníka na progresivitu zdanění
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
DPS	Vliv změny v daňových pásmech a sazbách na progresivitu zdanění
DPSHM	Vliv zavedení „superhrubé“ mzdy na progresivitu zdanění
DZ	Daňové zatížení
ED	Energetické daně
G	Giniho koeficient
HDP	Hrubý domácí produkt
K	Kakwaniho index
LOG	Logaritmická transformace
M	Musgrave-Thin index
MU	Mezní užitek
NÁVRH	Navrhované znění zákona č.586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pro rok 2009
NEZ	Nezaokrouhleno
OECD	Organizace pro mezinárodní koordinaci a rozvoj
PAR	Progresivita průměrné sazby
PEAT	Progresivita příjmů po zdanění
PTO	Progresivita daňové povinnosti
SD	Spotřební daně
SKUT	Platné znění zákona č.586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pro rok 2009
SOC	Pojistné na sociální pojištění
SZ	Pojistné na sociální zabezpečení
ZTP/P	Zvlášť těžké postižení s potřebou průvodce

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byl(a) seznámen(a) s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 25.4. 2010

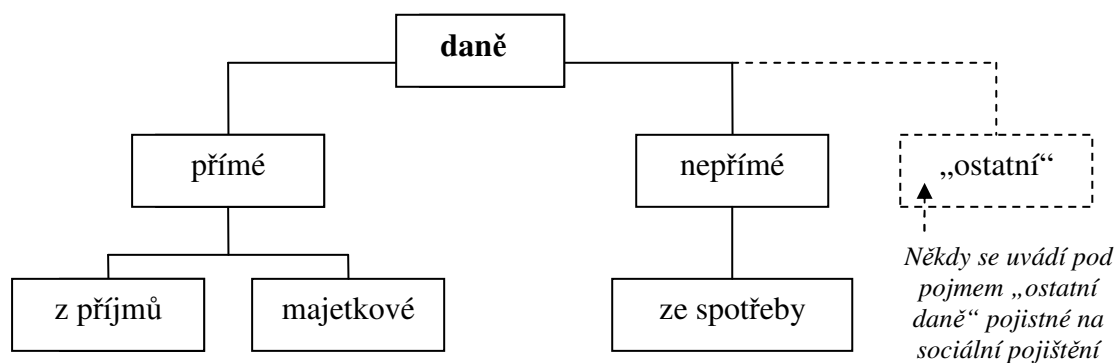
.....
Bc. Pavel Matějíček

Seznam příloh

Příloha 1	Obecná struktura daňového systému, druhy daňových sazeb
Příloha 2	Lineární sazba daně, stupňovitá progresse, klouzavá progresse
Příloha 3	Sazby osobní důchodové daně ve vybraných zemích v roce 2009
Příloha 4	Vymezení příjmů vstupujících do základu DPFO, tvorba základu daně, vznik daňové ztráty
Příloha 5	Struktura vybraných odpočtů a zápočtů ve zdaňovacím období let 2005 až 2010 v ČR, sazby daně z příjmů fyzických osob ve zdaňovacím období let 2005 až 2010, schéma záloh na daň z příjmů fyzických osob podle poslední známé daňové povinnosti
Příloha 6	Velikost inkasa základních druhů daní v českém daňovém systému v roce 2009 v mld. Kč, velikost inkasa DPFO včetně jednotlivých složek za období let 2001 až 2009
Příloha 7	Vstupní údaje pro sestavení indexu globální daňové progresivity, výpočet indexu globální daňové progresivity
Příloha 8	Vstupní údaje pro konstrukci Lorenzovy křivky, Giniho koeficient a Musgrave- Thin index za období let 2000 až 2008, Lorenzovy křivky vybraných příjmů v ČR za období let 2000 až 2008
Příloha 9	Výsledná daňová povinnost a PAR fiktivního poplatníka za období let 2005 až 2009 včetně jednotlivých legislativních změn

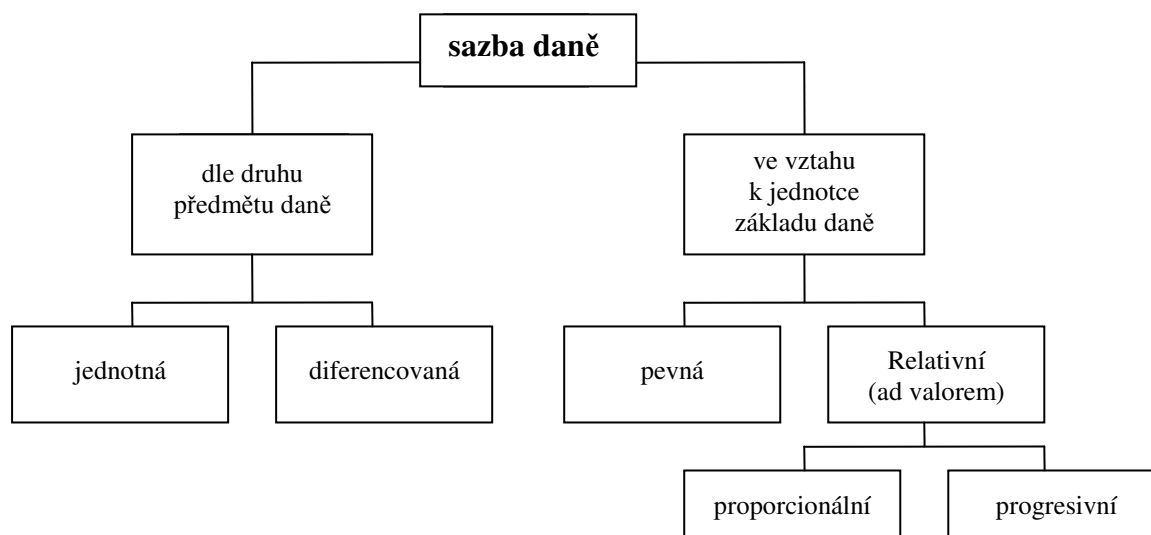
Příloha 1

Obr. P 1.1 Obecná struktura daňového systému



Zdroj: Vančurová, A., Láchová, A. Daňový systém ČR 2006 aneb učebnice daňového práva, 2006 a vlastní úprava.

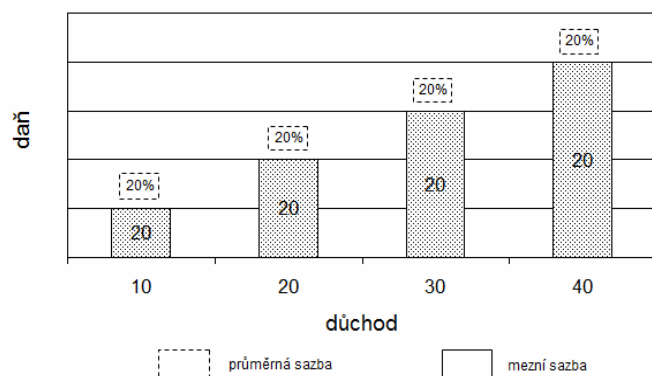
Obr. P 1.2 Druhy daňových sazeb



Zdroj: Vančurová, A., Láchová, A. Daňový systém ČR 2006 aneb učebnice daňového práva, 2006 a vlastní úprava.

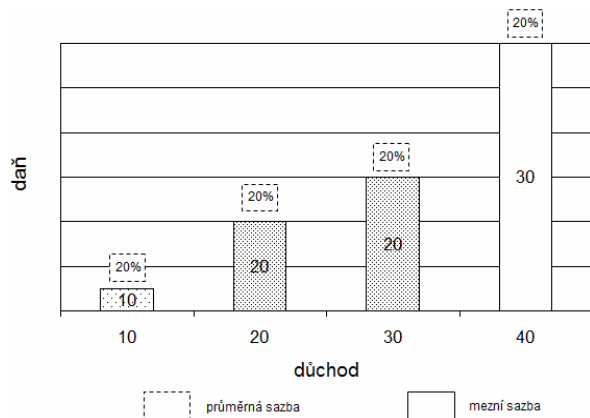
Příloha 2

Obr. P 2.1 Lineární sazba daně



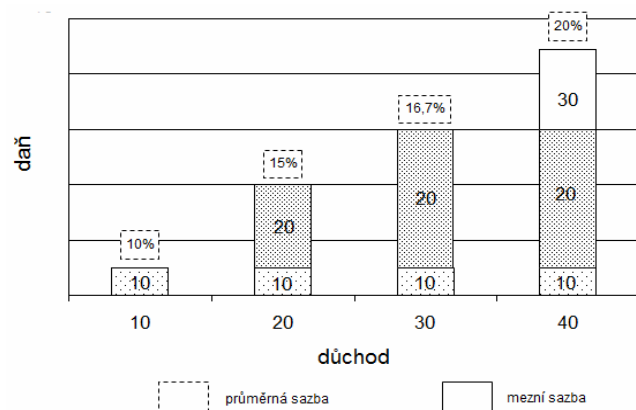
Zdroj: Vančurová, A., Láchová, A. Daňový systém ČR 2006 aneb učebnice daňového práva, 2006 a vlastní úprava

Obr. P 2.2 Stupňovitá progresse



Zdroj: Vančurová, A., Láchová, A. Daňový systém ČR 2006 aneb učebnice daňového práva, 2006 a vlastní úprava

Obr. P 2.3 Klouzavá progresse



Zdroj: Vančurová, A., Láchová, A. Daňový systém ČR 2006 aneb učebnice daňového práva, 2006 a vlastní úprava

Příloha 3

Tab. P 3.1 Sazby osobní důchodové daně ve vybraných zemích v roce 2009

Země	Sazba osobní důchodové daně
Česká republika	15% z fiktivního daňového základu
Slovensko	19%
Polsko	19% - 50%
Německo	0% - 45%
Francie	10% - 48%
Švédsko	0% - 25%
Dánsko	38% - 59%
Austrálie	17% - 47%

Zdroj: Kubátová, K. Daňová teorie – úvod do problematiky, 2009 a vlastní úprava.

Příloha 4

Schéma P 4.1 Vymezení příjmů vstupujících do základu DPFO

veškeré dosažené příjmy poplatníka	
- příjmy, které nejsou předmětem daně (příjmy vyňaté ze zdanění)	
= příjmy podléhající dani z příjmů fyzických osob	
- příjmy osvobozené od daně z příjmů fyzických osob	
= příjmy zdaňované v rámci základu daně z příjmů fyzických osob	= příjmy, které tvoří samostatné základy daně

Zdroj: Vančurová, A., Láchová, A. Daňový systém ČR 2006 aneb učebnice daňového práva, 2006 a vlastní úprava.

Schéma P 4.2 Tvorba základu daně, vznik daňové ztráty

Dílčí základ daně příjmů z kapitálového majetku (+; 0)
Dílčí daňový základ ostatní příjmy (+; 0)
Dílčí základ daně příjmů z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti (+; - nebo 0)
Dílčí daňový základ příjmů z pronájmu (+; - nebo 0)
Jestli-že $\sum \text{dílčích základů daně} < 0$; \Rightarrow daňová ztráta
Jestli-že $\sum \text{dílčích základů daně} > 0$
Dílčí daňový základ příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků
(+; -) korigující položky
Základ daně

Zdroj: Vančurová, A., Láchová, A. Daňový systém ČR 2006 aneb učebnice daňového práva, 2006 a vlastní úprava.

Příloha 5

Tab. P 5.1 Struktura vybraných odpočtů a zápočtů ve zdaňovacím období let 2005 až 2010 v ČR

Odpočet, zápočet		Velikost odpočtu, zápočtu				
		Rok 2005	Rok 2007	Rok 2008	Rok 2009	Rok 2010
Nezdanitelná část ZD	Na poplatníka	38 040 Kč	x	x	x	x
	Na manžela (manželku)	21 720 Kč	x	x	x	x
	Na invaliditu (částečná)	7 140 Kč	x	x	x	x
	Na studenta	11 400 Kč	x	x	x	x
	Dary na veřejně prospěšné účely	min. 2% ze ZD nebo 1000 Kč, max. 10% ze ZD	min. 2% ze ZD nebo 1000 Kč, max. 10% ze ZD	min. 2% ze ZD nebo 1000 Kč, max. 10% ze ZD	min. 2% ze ZD nebo 1000 Kč, max. 10% ze ZD	min. 2% ze ZD nebo 1000 Kč, max. 10% ze ZD
	Úroky z úvěrů na bytové potřeby	max. 300 000 Kč	max. 300 000 Kč	max. 300 000 Kč	max. 300 000 Kč	max. 300 000 Kč
	Přspěvky na penzijní připojištění	max. 12 000 Kč	max. 12 000 Kč	max. 12 000 Kč	max. 12 000 Kč	max. 12 000 Kč
	Zaplacené členské příspěvky	max. 1,5% zdanit. příjmů dle §6 nebo 3000 Kč	max. 1,5% zdanit. příjmů dle §6 nebo 3000 Kč	max. 1,5% zdanit. příjmů dle §6 nebo 3000 Kč	max. 1,5% zdanit. příjmů dle §6 nebo 3000 Kč	max. 1,5% zdanit. příjmů dle §6 nebo 3000 Kč
Položky odčitatelné od ZD	Daňová ztráta	max. 5 zdaň. období	max. 5 zdaň. období	max. 5 zdaň. období	max. 5 zdaň. období	max. 5 zdaň. období
	Výdaje na výzkum a vývoj	max. 100%	max. 100%	max. 100%	max. 100%	max. 100%
Sleva na dani	Na zaměstnance se zdravotním postižením	18 000 Kč (60 000 Kč s těžším zdrav. postižením)	18 000 Kč (60 000 Kč s těžším zdrav. postižením)	18 000 Kč (60 000 Kč s těžším zdrav. postižením)	18 000 Kč (60 000 Kč s těžším zdrav. postižením)	18 000 Kč (60 000 Kč s těžším zdrav. postižením)
	Na dítě	6 000 Kč / dítě, max. do výše 30 000 Kč	6 000 Kč / dítě, max. do výše 30 000 Kč	10 680 Kč / dítě, max. do výše 52 200 Kč	10 680 Kč / dítě, max. do výše 52 200 Kč	11 604 Kč / dítě, max. do výše 52 200 Kč
	Na poplatníka	x	7 200 Kč	24 840 Kč	24 840 Kč	24 840 Kč
	Na manžela (manželku)	x	4 200 Kč	24 840 Kč	24 840 Kč	24 840 Kč
	Na invaliditu (částečná)	x	1 500 Kč	2 520 Kč	2 520 Kč	2 520 Kč
	Na studenta	x	2 400 Kč	4 020 Kč	4 020 Kč	4 020 Kč

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro rok 2005 až 2010 a vlastní zpracování.

Tab. P 5.2 Sazby daně z příjmů fyzických osob ve zdaňovacím období let 2005 až 2010

Rok 2005			Rok 2006, 2007		
Ze základu daně		Daň	Ze základu daně		Daň
od Kč	do Kč		od Kč	do Kč	
-	109 200	15%	-	121 200	12%
109 200	218 400	16 380 Kč + 20% ze základu přes 109 200 Kč	121 200	218 400	14 544 Kč + 19% ze základu přes 121 200 Kč
218 400	331 200	38 220 Kč + 25% ze základu přes 218 400 Kč	218 400	331 200	33 012 Kč + 25% ze základu přes 218 400 Kč
331 200	a výše	66 420 Kč + 32% ze základu přes 331 200 Kč	331 200	a výše	61 212 Kč + 32% ze základu přes 331 200 Kč

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro rok 2005 a 2007.

Rok 2008, 2009, 2010	
Ze základu daně tvořeného "superhrubou mzdou"	Daň
	15%

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro rok 2008, 2009, 2010.

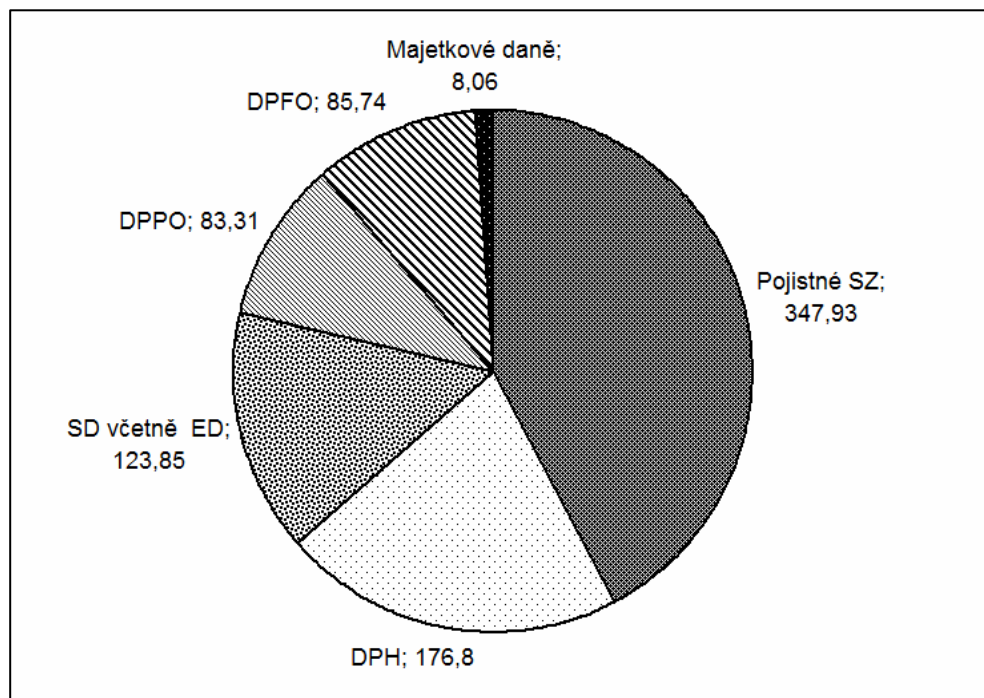
Schéma P 5.1 Schéma záloh na daň z příjmů fyzických osob podle poslední známé daňové povinnosti

skladba základu daně	záloha podle poslední známé daňové povinnosti	
M > 50% ZD	zálohy se neplatí	
M < 50% ZD a zároveň M ≥ 15% ZD		
interval D	výše záloh	četnost záloh
<0; 30 000 Kč>	0	x
<30 001 Kč; 150 000 Kč>	20% D	pololetně
<150 001 Kč; ∞)	1/8 D	čtvrtletně
M = 0 anebo M < 15% ZD		
interval D	výše záloh	četnost záloh
<0; 30 000 Kč>	0	x
<30 001 Kč; 150 000 Kč>	40% D	pololetně
<150 001 Kč; ∞)	1/4 D	čtvrtletně
<i>M = příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky</i>		
<i>ZD = základ daně</i>		
<i>D = poslední známá daňová povinnost</i>		

Zdroj: Vančurová, A., Láchová, A. Daňový systém ČR 2006 aneb učebnice daňového práva, 2006 a vlastní úprava.

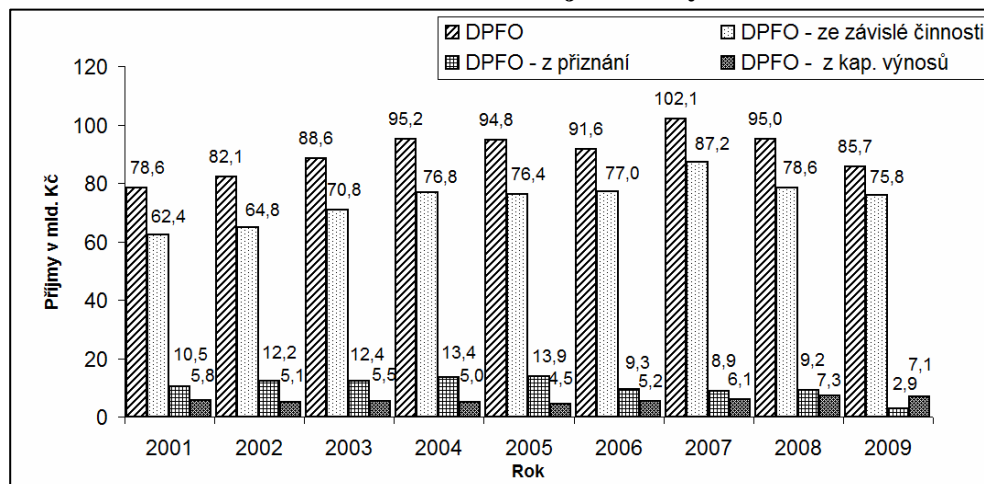
Příloha 6

Obr. P 6.1 Velikost inkasa základních druhů daní v českém daňovém systému v roce 2009 v mld. Kč



Zdroj: Pokladní plnění státního rozpočtu MFČR a vlastní zpracování.

Obr. P 6.2 Velikost inkasa DPFO včetně jednotlivých složek za období let 2001 až 2009



Zdroj: Pokladní plnění státního rozpočtu MFČR a vlastní zpracování.

Příloha 7

Tab. P 7.1 Vstupní údaje pro sestavení indexu globální daňové progresivity – časová řada 3.Q 2001 – 2.Q 2009

Daňový výnos, příjem (HDP) v mld. Kč	Rok 2001				Rok 2002				Rok 2003				Rok 2004			
	1.Q	2.Q	3.Q	4.Q	1.Q	2.Q	3.Q	4.Q	1.Q	2.Q	3.Q	4.Q	1.Q	2.Q	3.Q	4.Q
DPFO	-	36,29	57,15	78,57	20,54	39,70	60,25	82,11	22,15	42,35	63,90	88,63	25,00	46,63	69,28	95,21
DPFO ze závislé činnosti	-	28,30	44,45	62,36	14,94	29,82	46,42	64,78	16,42	32,54	50,54	70,81	18,06	35,23	54,70	76,78
DPFO z příznání	-	4,91	8,23	10,45	3,87	7,11	9,88	12,22	4,42	7,48	9,81	12,35	5,24	8,63	10,67	13,41
DPFO z kapitálových výnosů	-	3,08	4,47	5,76	1,73	2,77	3,95	5,11	1,31	2,33	3,55	5,47	1,70	2,77	3,91	5,02
HDP v běžných cenách	-	1 138,97	1 738,23	2 352,21	576,67	1 206,81	1 827,81	2 464,43	598,39	1 258,79	1 909,58	2 577,11	650,45	1 365,61	2 077,71	2 814,76

Zdroj: Pokladní plnění státního rozpočtu MFČR a vlastní zpracování.

Daňový výnos, příjem (HDP) v mld. Kč	Rok 2005				Rok 2006				Rok 2007				Rok 2008			
	1.Q	2.Q	3.Q	4.Q	1.Q	2.Q	3.Q	4.Q	1.Q	2.Q	3.Q	4.Q	1.Q	2.Q	3.Q	4.Q
DPFO	24,45	46,08	69,24	94,77	25,04	43,26	65,96	91,59	26,27	46,50	73,04	102,14	27,33	45,09	68,95	95,03
DPFO ze závislé činnosti	17,80	34,83	54,67	76,35	18,53	35,63	55,24	77,01	20,22	39,97	62,42	87,20	20,23	37,35	57,01	78,55
DPFO z příznání	5,64	9,09	11,19	13,90	5,38	5,19	6,90	9,34	4,78	3,86	6,28	8,89	5,45	4,44	6,68	9,21
DPFO z kapitálových výnosů	1,01	2,16	3,38	4,52	1,13	2,44	3,82	5,24	1,27	2,67	4,35	6,05	1,64	3,30	5,26	7,27
HDP v běžných cenách	695,18	1 454,54	2 208,06	2 983,86	749,68	1 561,86	2 381,55	3 222,37	832,49	1 722,55	2 618,18	3 535,46	876,89	1 812,81	2 747,95	3 688,99

Zdroj: Pokladní plnění státního rozpočtu MFČR a vlastní zpracování.

Daňový výnos, příjem (HDP) v mld. Kč	Rok 2009			
	1.Q	2.Q	3.Q	4.Q
DPFO	24,27	39,52	-	-
DPFO ze závislé činnosti	19,31	35,07	-	-
DPFO z příznání	3,41	1,27	-	-
DPFO z kapitálových výnosů	1,55	3,18	-	-
HDP v běžných cenách	872,39	1 791,52	-	-

Zdroj: Pokladní plnění státního rozpočtu MFČR a vlastní zpracování.

Tab. P 7.2 Vstupní údaje pro sestavení indexu globální daňové progresivity – časová řada 3.Q 1999 – 2.Q 2009

Daňový výnos, příjem (HDP) v mld. Kč	Rok 1999				Rok 2000				Rok 2001				Rok 2002			
	1.Q	2.Q	3.Q	4.Q	1.Q	2.Q	3.Q	4.Q	1.Q	2.Q	3.Q	4.Q	1.Q	2.Q	3.Q	4.Q
DPFO	-	-	70,25	95,32	25,05	47,46	70,48	98,27	26,00	50,17	76,35	104,58	28,49	55,74	84,80	115,19
DPFO ze závislé činnosti	-	-	47,67	66,88	16,39	33,07	51,49	72,80	18,05	35,98	55,96	78,53	19,95	39,83	62,02	86,58
DPFO z příznání	-	-	13,29	17,10	5,69	9,70	12,54	16,58	5,35	10,19	14,77	17,00	6,29	12,30	17,62	21,91
DPFO z kapitálových výnosů	-	-	9,29	11,34	2,96	4,72	6,81	8,89	2,60	4,01	5,62	8,70	2,25	3,61	5,17	6,70
HDP v běžných cenách	-	-	1 544,33	2 080,80	504,48	1 063,17	1 620,95	2 189,17	540,12	1 138,97	1 738,23	2 352,21	576,67	1 206,81	1 827,81	2 464,43

Zdroj: Pokladní plnění státního rozpočtu MFČR a vlastní zpracování.

Daňový výnos, příjem (HDP) v mld. Kč	Rok 2003				Rok 2004				Rok 2005				Rok 2006			
	1.Q	2.Q	3.Q	4.Q	1.Q	2.Q	3.Q	4.Q	1.Q	2.Q	3.Q	4.Q	1.Q	2.Q	3.Q	4.Q
DPFO	30,78	59,33	89,69	123,95	34,78	64,99	97,30	133,32	36,60	68,24	105,34	142,41	37,60	64,42	98,57	136,92
DPFO ze závislé činnosti	21,93	43,45	67,53	94,65	24,12	47,03	73,10	102,84	25,79	50,31	79,22	110,37	26,83	51,72	80,03	111,59
DPFO z příznání	7,14	12,85	17,54	22,13	8,45	14,36	19,09	23,71	9,41	14,90	21,36	25,69	9,19	9,27	13,15	17,85
DPFO z kapitálových výnosů	1,71	3,03	4,63	7,17	2,21	3,60	5,11	6,76	1,40	3,01	4,76	6,35	1,58	3,43	5,38	7,43
HDP v běžných cenách	598,39	1 258,79	1 909,58	2 577,11	650,45	1 365,61	2 077,71	2 814,76	695,18	1 454,54	2 208,06	2 983,86	749,68	1 561,86	2 381,55	3 222,37

Zdroj: Pokladní plnění státního rozpočtu MFČR a vlastní zpracování.

Daňový výnos, příjem (HDP) v mld. Kč	Rok 2007				Rok 2008				Rok 2009			
	1.Q	2.Q	3.Q	4.Q	1.Q	2.Q	3.Q	4.Q	1.Q	2.Q	3.Q	4.Q
DPFO	39,30	68,44	108,56	151,97	41,19	67,19	103,92	143,31	36,19	57,67	90,62	-
DPFO ze závislé činnosti	29,28	57,90	90,44	126,39	29,65	54,73	83,57	115,18	28,30	51,41	79,77	-
DPFO z příznání	8,24	6,79	11,98	17,00	9,22	7,79	12,84	17,75	5,59	1,73	3,37	-
DPFO z kapitálových výnosů	1,77	3,76	6,13	8,58	2,32	4,67	7,51	10,38	2,20	4,52	7,48	-
HDP v běžných cenách	832,49	1 722,55	2 618,18	3 535,46	876,89	1 812,81	2 747,95	3 688,99	872,39	1 791,52	2 703,73	-

Zdroj: Pokladní plnění státního rozpočtu MFČR a vlastní zpracování.

Tab. P 7.3 Výpočet indexu globální daňové progresivity – časová řada 3.Q 2001 – 2.Q 2009

	\bar{x}	σ^2	σ	c_t	γ_t
HDP ve stálých cenách roku 2000	642,21	4 615,01	67,93	0,11	-
DPFO	20,01	6,01	2,45	0,12	1,158
DPFO ze závislé činnosti	16,42	3,27	1,81	0,11	1,041
DPFO z příznání	2,37	2,36	1,54	0,65	6,116
DPFO z kapitálových výnosů	1,22	0,05	0,23	0,19	1,787

Zdroj: Vlastní výpočty.

Tab. P 7.4 Výpočet indexu globální daňové progresivity – časová řada 3.Q 1999 – 2.Q 2009

	\bar{x}	σ^2	σ	c_t	γ_t
HDP ve stálých cenách roku 2000	643,91	6 785,63	82,37	0,13	-
DPFO	28,14	16,27	4,03	0,14	1,120
DPFO ze závislé činnosti	22,14	10,82	3,29	0,15	1,162
DPFO z příznání	4,19	5,54	2,35	0,56	4,388
DPFO z kapitálových výnosů	1,80	0,20	0,45	0,25	1,935

Zdroj: Vlastní výpočty.

Příloha 8

Tab. P 8.1 Vstupní údaje pro konstrukci Lorenzovy křivky

Průměr na domácnost Kč / Rok	Rok 2000										Rok 2001									
	Prvních 10%	Druhých 10%	Třetích 10%	Čtvrtých 10%	Pátých 10%	Šestých 10%	Sedmých 10%	Osmých 10%	Devátých 10%	Desátých 10%	Prvních 10%	Druhých 10%	Třetích 10%	Čtvrtých 10%	Pátých 10%	Šestých 10%	Sedmých 10%	Osmých 10%	Devátých 10%	Desátých 10%
Hrubé příjmy z pracovní činnosti	148 029	157 333	115 005	113 544	115 803	159 221	171 344	240 369	278 295	331 518	158 877	163 722	128 768	116 459	135 049	158 342	202 800	253 495	312 191	351 174
Hrubé příjmy ze závislé činnosti	132 221	143 519	104 989	105 591	103 510	147 172	154 266	214 784	259 915	298 514	142 890	150 321	115 965	108 412	123 581	144 581	179 110	229 949	286 092	320 577
Hrubé příjmy z podnikání	15 808	13 814	10 016	7 953	12 294	12 049	17 078	25 586	18 380	33 004	15 987	13 401	12 804	8 047	11 468	13 761	23 690	23 546	26 099	30 597
Čisté příjmy ze závislé činnosti	109 195	115 876	83 875	84 096	82 203	116 216	121 259	167 897	200 314	226 004	117 885	121 302	92 544	86 405	98 307	113 976	140 998	179 425	220 730	243 123
Ostatní příjmy	6 452	6 123	3 646	4 033	5 743	6 905	10 090	12 716	11 489	32 093	7 323	7 266	6 313	4 935	6 703	6 891	8 647	13 924	12 018	39 816
Kapitálové příjmy	356	151	123	130	278	274	311	779	356	1 628	118	165	344	176	147	273	417	887	638	2 505

Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní výpočty.

Průměr na domácnost Kč / Rok	Rok 2002										Rok 2003									
	Prvních 10%	Druhých 10%	Třetích 10%	Čtvrtých 10%	Pátých 10%	Šestých 10%	Sedmých 10%	Osmých 10%	Devátých 10%	Desátých 10%	Prvních 10%	Druhých 10%	Třetích 10%	Čtvrtých 10%	Pátých 10%	Šestých 10%	Sedmých 10%	Osmých 10%	Devátých 10%	Desátých 10%
Hrubé příjmy z pracovní činnosti	170 030	172 598	151 489	113 124	125 792	134 418	206 939	248 319	304 142	366 351	174 201	181 646	148 190	125 586	142 759	154 871	222 700	274 943	304 025	395 708
Hrubé příjmy ze závislé činnosti	152 598	156 711	139 290	102 766	116 956	121 851	185 622	223 412	278 196	334 649	146 399	160 302	129 893	115 074	129 789	136 233	199 806	231 482	267 782	359 942
Hrubé příjmy z podnikání	17 432	15 887	12 199	10 358	8 835	12 567	21 317	24 908	25 946	31 702	27 802	21 344	18 298	10 512	12 970	18 638	22 894	43 461	36 242	35 766
Čisté příjmy ze závislé činnosti	125 710	126 791	111 191	81 918	92 550	95 934	145 341	173 374	214 548	253 661	120 084	129 222	103 515	91 461	102 633	107 051	155 864	179 927	206 021	270 494
Ostatní příjmy	7 942	8 129	5 851	6 048	6 180	6 558	10 508	10 397	14 190	41 586	9 319	9 665	6 192	6 886	7 273	8 144	8 137	16 930	13 752	33 865
Kapitálové příjmy	220	98	117	48	220	574	918	745	524	1 479	149	275	201	483	207	421	290	519	348	2 091

Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní výpočty.

Průměr na domácnost Kč / Rok	Rok 2004										Rok 2005									
	Prvních 10%	Druhých 10%	Třetích 10%	Čtvrtých 10%	Pátých 10%	Šestých 10%	Sedmých 10%	Osmých 10%	Devátých 10%	Desátých 10%	Prvních 10%	Druhých 10%	Třetích 10%	Čtvrtých 10%	Pátých 10%	Šestých 10%	Sedmých 10%	Osmých 10%	Devátých 10%	Desátých 10%
Hrubé příjmy z pracovní činnosti	183 122	184 990	130 394	125 918	160 712	164 391	234 183	302 204	324 779	413 411	183 885	180 585	143 630	123 348	139 531	164 443	236 608	289 698	331 027	412 858
Hrubé příjmy ze závislé činnosti	152 304	165 975	117 101	114 746	141 714	150 087	205 008	258 395	286 457	373 834	155 847	156 329	129 758	111 300	125 607	145 481	205 676	257 482	295 763	371 549
Hrubé příjmy z podnikání	30 818	19 015	13 294	11 172	18 998	14 304	29 174	43 809	38 323	39 577	28 038	24 255	13 872	12 048	13 924	18 961	30 931	32 216	35 265	41 309
Čisté příjmy ze závislé činnosti	124 621	133 246	93 368	90 945	111 750	117 957	159 668	199 767	220 432	278 626	127 173	125 470	103 680	87 954	98 438	113 664	159 596	198 375	226 996	278 219
Ostatní příjmy	8 964	9 497	7 452	6 493	7 996	8 721	9 926	13 376	15 920	27 761	9 663	8 384	10 315	6 489	7 371	8 237	8 791	14 664	15 110	48 212
Kapitálové příjmy	106	119	155	109	228	285	253	696	422	1 326	83	124	290	178	198	310	500	929	307	3 143

Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní výpočty.

Tab. P 8.1 Vstupní údaje pro konstrukci Lorenzovy křivky

Průměr na domácnost Kč / Rok	Rok 2006										Rok 2007									
	Prvních 10%	Druhých 10%	Třetích 10%	Čtvrtých 10%	Pátých 10%	Šestých 10%	Sedmých 10%	Osmých 10%	Devátých 10%	Desátých 10%	Prvních 10%	Druhých 10%	Třetích 10%	Čtvrtých 10%	Pátých 10%	Šestých 10%	Sedmých 10%	Osmých 10%	Devátých 10%	Desátých 10%
Hrubé příjmy z pracovní činnosti	142 601	177 824	137 323	129 369	145 179	177 613	240 984	295 809	353 750	426 402	144 484	199 623	143 777	137 742	154 432	200 270	281 941	292 740	377 853	427 928
Hrubé příjmy ze závislé činnosti	110 166	151 959	122 566	110 763	128 978	153 603	217 148	262 915	321 139	389 147	111 138	174 155	125 880	116 572	139 236	175 149	260 623	257 450	338 440	387 934
Hrubé příjmy z podnikání	32 434	25 865	14 758	18 606	16 201	24 009	23 836	32 894	32 611	37 255	33 346	25 468	17 897	21 170	15 196	25 121	21 318	35 290	39 414	39 995
Čisté příjmy ze závislé činnosti	89 097	121 572	97 755	87 520	100 679	120 008	168 057	202 066	246 399	291 487	89 188	139 616	100 367	91 890	108 460	136 498	202 140	197 147	259 431	290 787
Ostatní příjmy	13 432	10 773	8 601	7 613	7 608	10 595	12 017	14 276	16 969	70 449	14 191	11 882	8 989	8 672	8 372	9 776	13 427	14 605	19 367	75 808
Kapitálové příjmy	358	183	244	274	176	328	742	703	316	4 558	433	198	254	321	158	354	878	664	272	4 989

Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní výpočty.

Průměr na domácnost Kč / Rok	Rok 2008									
	Prvních 10%	Druhých 10%	Třetích 10%	Čtvrtých 10%	Pátých 10%	Šestých 10%	Sedmých 10%	Osmých 10%	Devátých 10%	Desátých 10%
Hrubé příjmy z pracovní činnosti	170 814	190 450	137 731	162 873	175 245	245 467	287 444	356 510	395 624	473 703
Hrubé příjmy ze závislé činnosti	135 975	164 324	121 095	140 042	160 515	212 191	256 646	316 398	361 588	424 499
Hrubé příjmy z podnikání	34 839	26 125	16 636	22 830	14 730	33 276	30 798	40 113	34 036	49 204
Čisté příjmy ze závislé činnosti	109 830	131 025	96 524	110 107	125 379	165 278	197 820	241 557	276 850	317 870
Ostatní příjmy	16 244	10 989	11 390	11 799	10 634	12 877	16 916	19 233	20 594	99 218
Kapitálové příjmy	672	184	303	464	119	341	1 264	691	207	6 736

Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní výpočty.

Tab. P 8.2 Giniho koeficient a Musgrave-Thin index za období let 2000 až 2008

Ukazatel / Rok	Giniho koeficient								
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
<i>Hrubé příjmy z pracovní činnosti</i>	18,46%	18,71%	17,61%	18,09%	19,29%	19,36%	22,23%	21,59%	22,25%
<i>Hrubé příjmy ze závislé činnosti</i>	18,53%	18,76%	17,67%	18,62%	19,10%	20,01%	24,42%	23,17%	23,60%
<i>Hrubé příjmy z podnikání</i>	17,83%	18,27%	16,65%	13,87%	16,02%	13,24%	7,92%	9,25%	11,53%
<i>Čisté příjmy ze závislé činnosti</i>	17,08%	17,36%	16,21%	17,10%	18,13%	18,46%	23,15%	21,98%	22,37%
<i>Ostatní příjmy</i>	34,29%	33,75%	33,42%	26,16%	22,37%	31,67%	36,10%	36,18%	38,85%
<i>Kapitálové příjmy</i>	38,88%	51,07%	42,20%	39,59%	44,91%	56,22%	55,54%	55,20%	55,65%

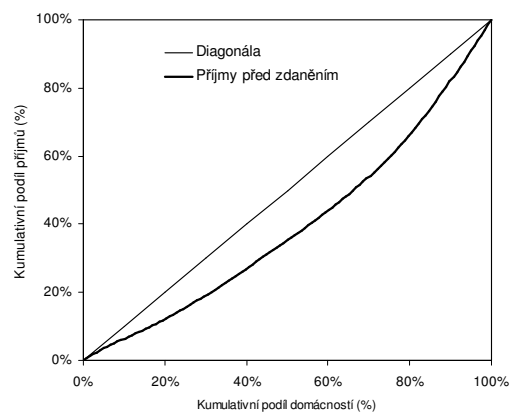
Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní výpočty.

Ukazatel / Rok	Musgrave-Thin index								
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
<i>Hrubé příjmy ze závislé činnosti</i>	101,78%	101,72%	101,78%	101,87%	101,20%	101,94%	101,68%	101,55%	101,61%

Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní výpočty.

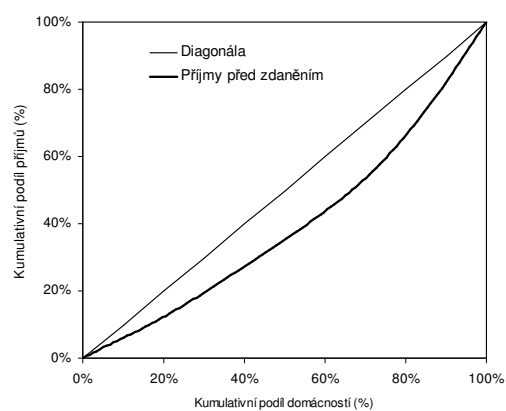
Lorenzovy křivky pracovních příjmů před zdaněním v ČR za období let 2000 až 2008

Obr. P 8.1 Lorenzova křivka pro rok 2000



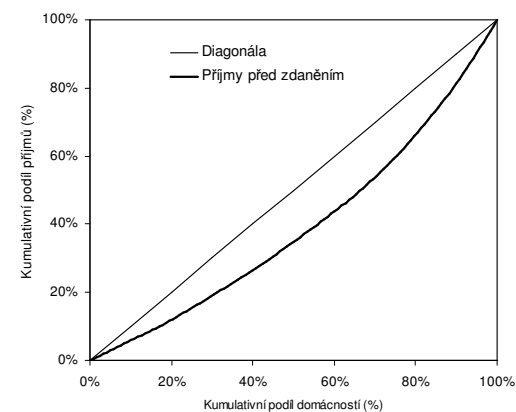
Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

Obr. P 8.2 Lorenzova křivka pro rok 2001



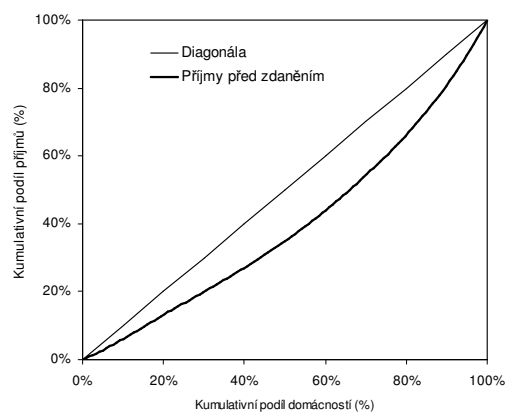
Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

Obr. P 8.3 Lorenzova křivka pro rok 2002



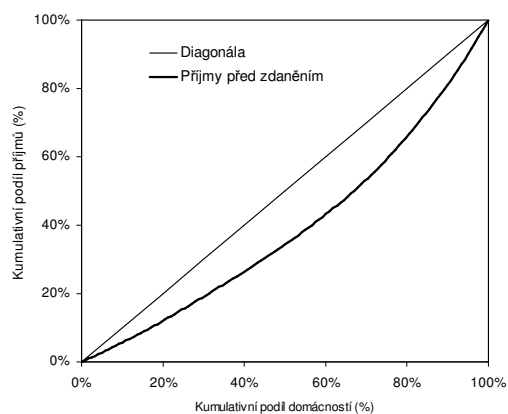
Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

Obr. P 8.4 Lorenzova křivka pro rok 2003



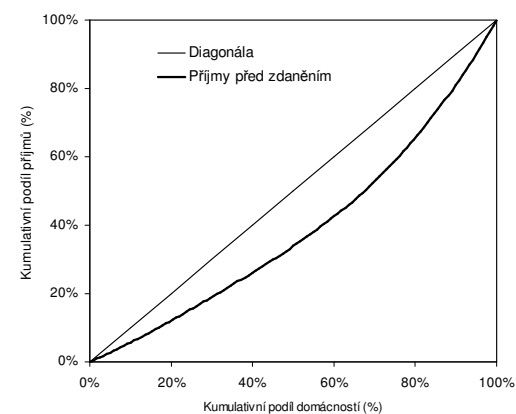
Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

Obr. P 8.5 Lorenzova křivka pro rok 2004



Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

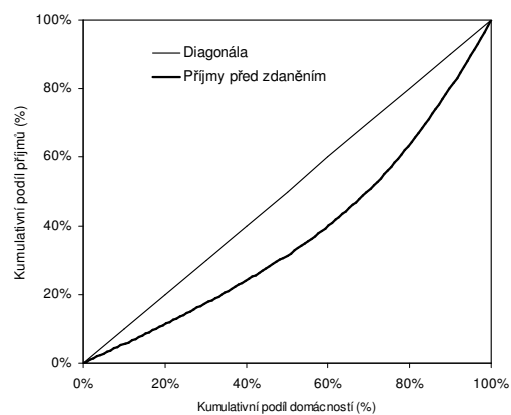
Obr. P 8.6 Lorenzova křivka pro rok 2005



Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

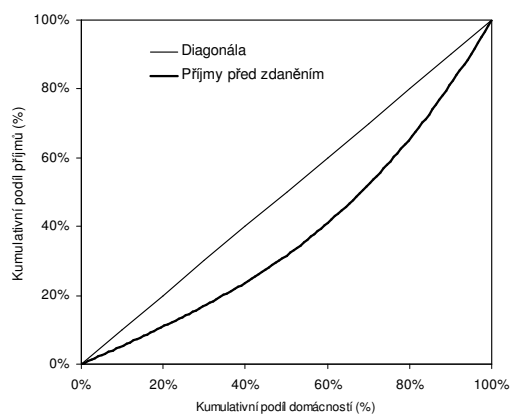
Lorenzovy křivky pracovních příjmů před zdaněním v ČR za období let 2000 až 2008

Obr. P 8.7 Lorenzova křivka pro rok 2006



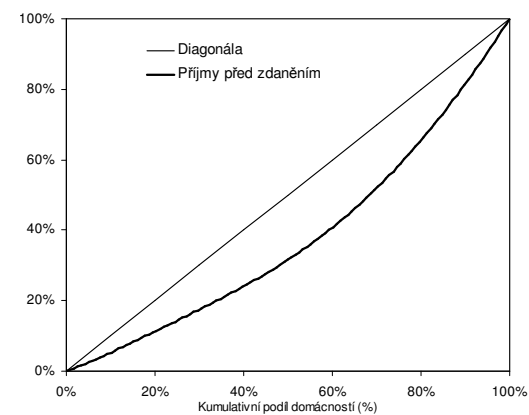
Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

Obr. P 8.8 Lorenzova křivka pro rok 2007



Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

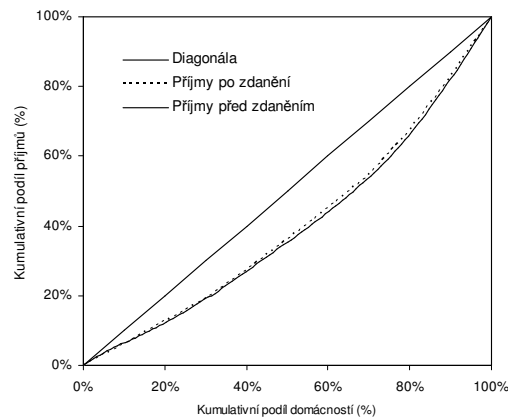
Obr. P 8.9 Lorenzova křivka pro rok 2008



Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

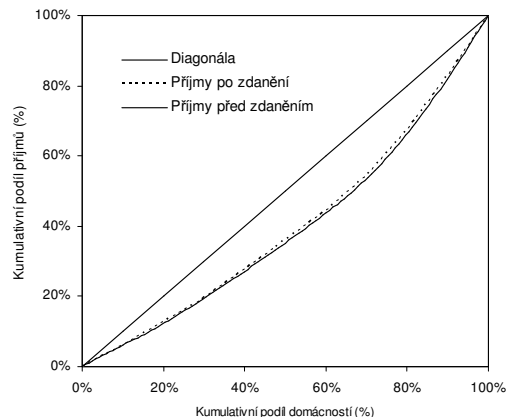
Lorenzovy křivky příjmů ze závislé činnosti před a po zdanění v ČR za období let 2000 až 2008

Obr. P 8.10 Lorenzova křivka pro rok 2000



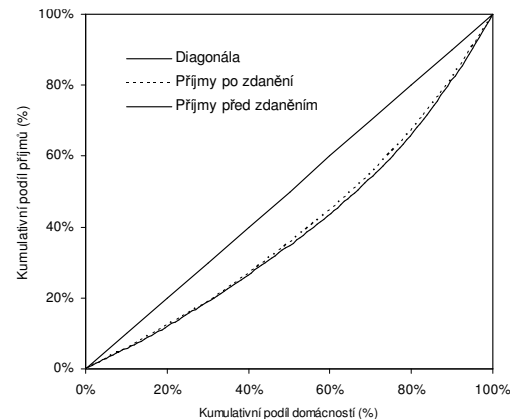
Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

Obr. P 8.11 Lorenzova křivka pro rok 2001



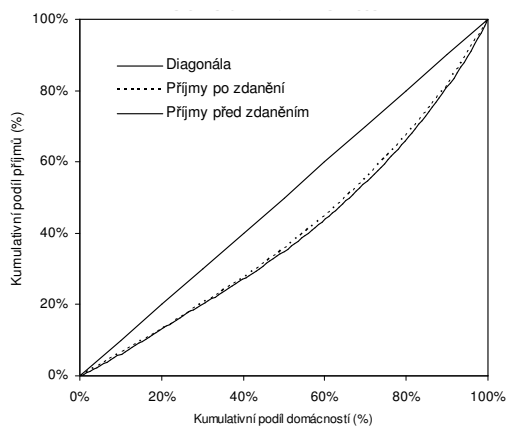
Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

Obr. P 8.12 Lorenzova křivka pro rok 2002



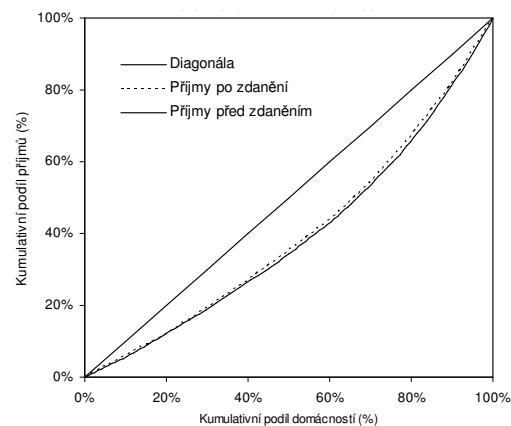
Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

Obr. P 8.13 Lorenzova křivka pro rok 2003



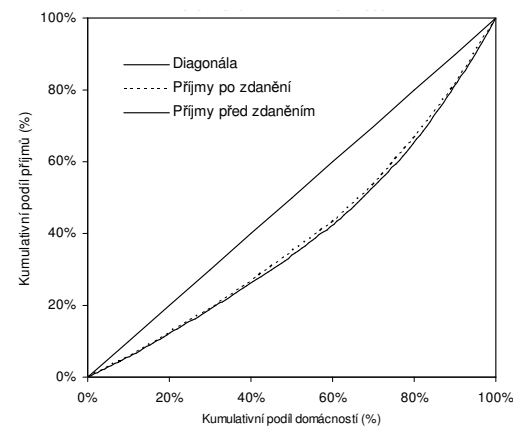
Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

Obr. P 8.14 Lorenzova křivka pro rok 2004



Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

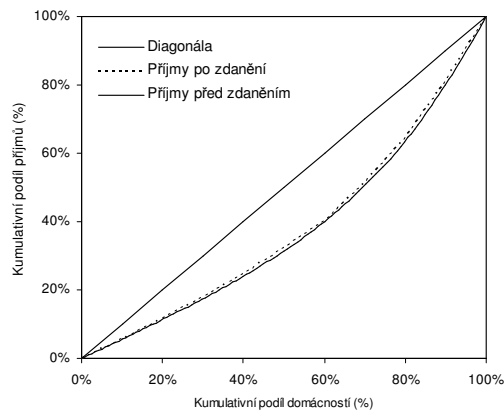
Obr. P 8.15 Lorenzova křivka pro rok 2005



Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

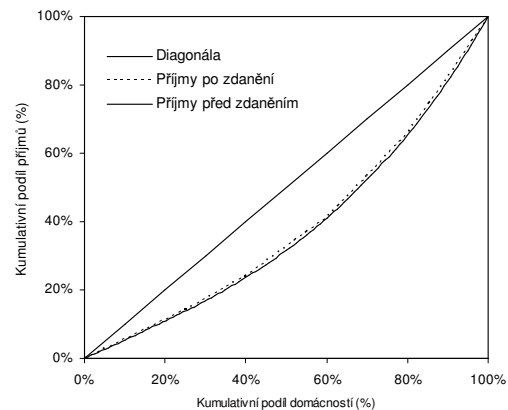
Lorenzovy křivky příjmů ze závislé činnosti před a po zdanění v ČR za období let 2000 až 2008

Obr. P 8.16 Lorenzova křivka pro rok 2006



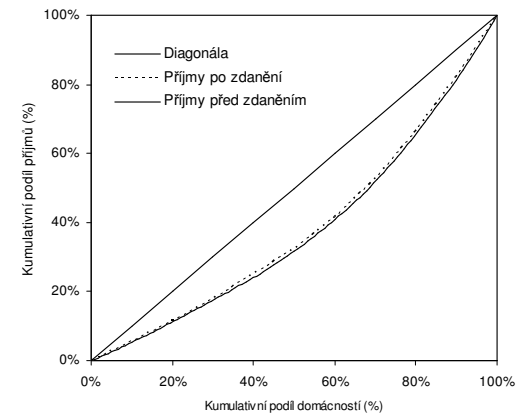
Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

Obr. P 8.17 Lorenzova křivka pro rok 2007



Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

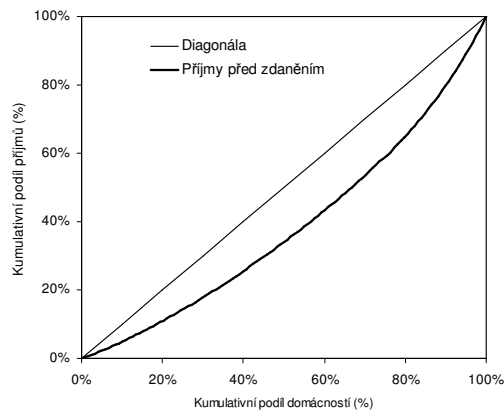
Obr. P 8.18 Lorenzova křivka pro rok 2008



Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

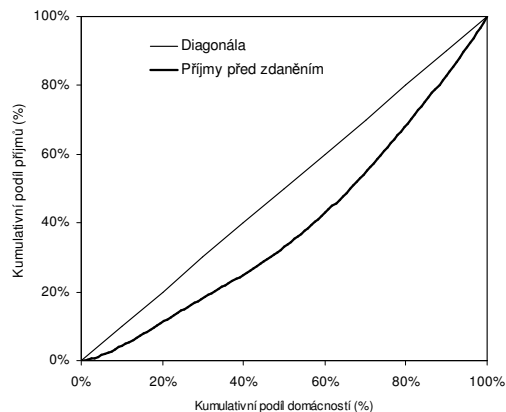
Lorenzovy křivky příjmů z podnikání před zdaněním v ČR za období let 2000 až 2008

Obr. P 8.19 Lorenzova křivka pro rok 2000



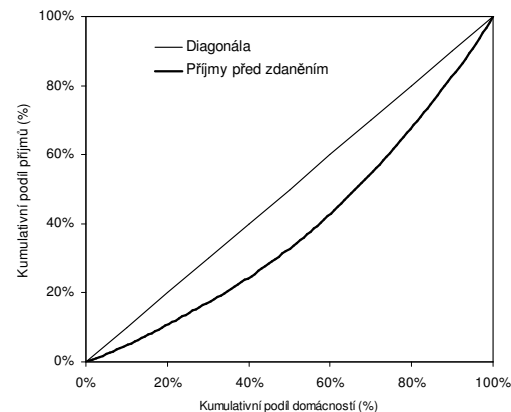
Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

Obr. P 8.20 Lorenzova křivka pro rok 2001



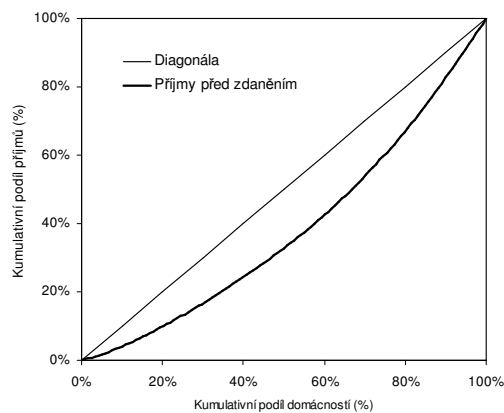
Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

Obr. P 8.21 Lorenzova křivka pro rok 2002



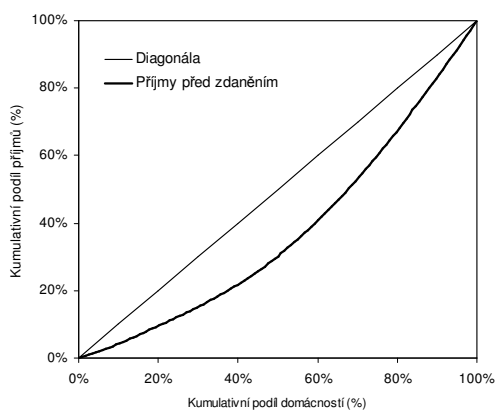
Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

Obr. P 8.22 Lorenzova křivka pro rok 2003



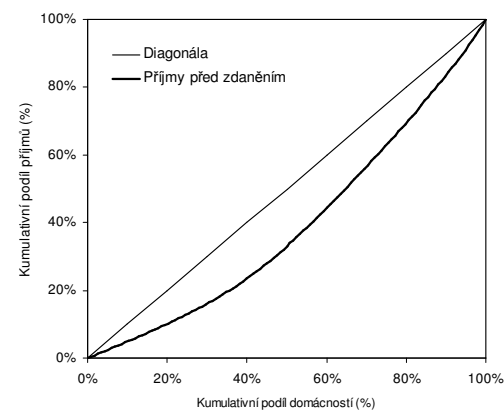
Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

Obr. P 8.23 Lorenzova křivka pro rok 2004



Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

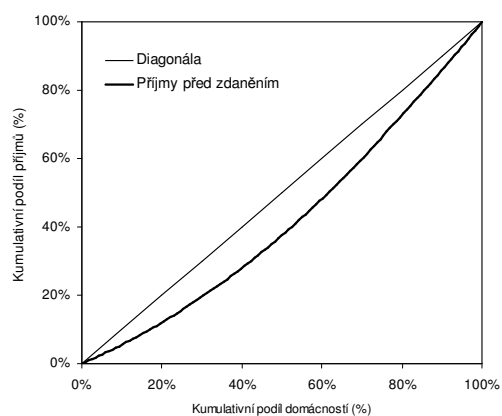
Obr. P 8.24 Lorenzova křivka pro rok 2005



Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

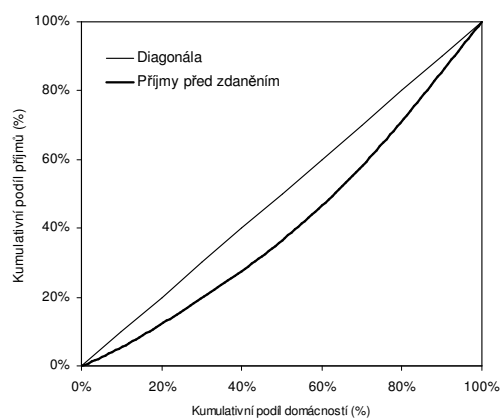
Lorenzovy křivky příjmů z podnikání před zdaněním v ČR za období let 2000 až 2008

Obr. P 8.25 Lorenzova křivka pro rok 2006



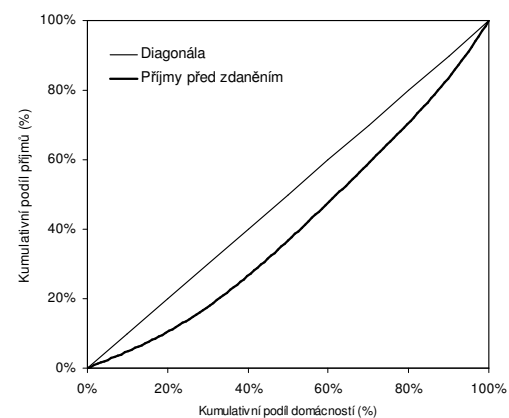
Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

Obr. P 8.26 Lorenzova křivka pro rok 2007



Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

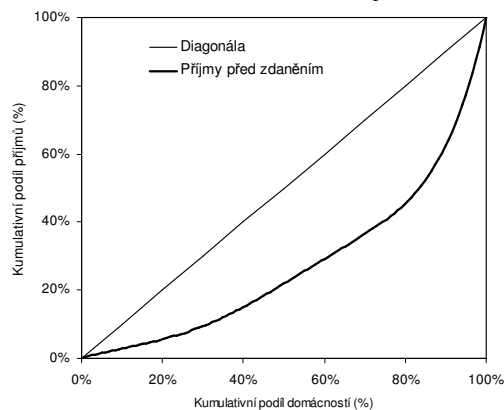
Obr. P 8.27 Lorenzova křivka pro rok 2008



Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

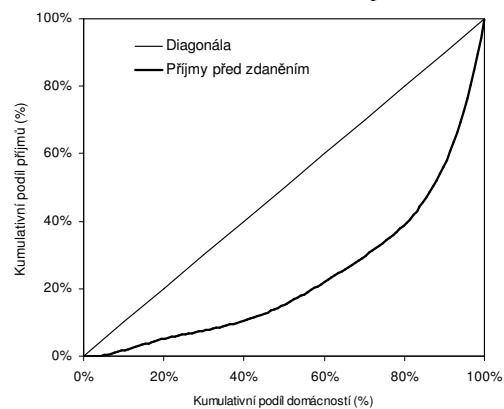
Lorenzovy křivky kapitálových příjmů před zdaněním v ČR za období let 2000 až 2008

Obr. P 8.28 Lorenzova křivka pro rok 2000



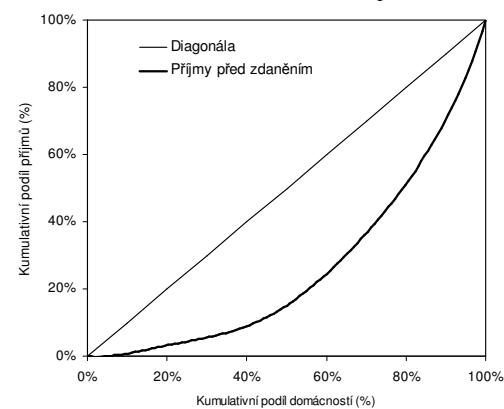
Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

Obr. P 8.29 Lorenzova křivka pro rok 2001



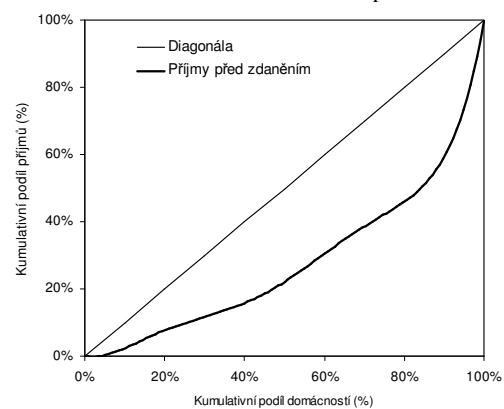
Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

Obr. P 8.30 Lorenzova křivka pro rok 2002



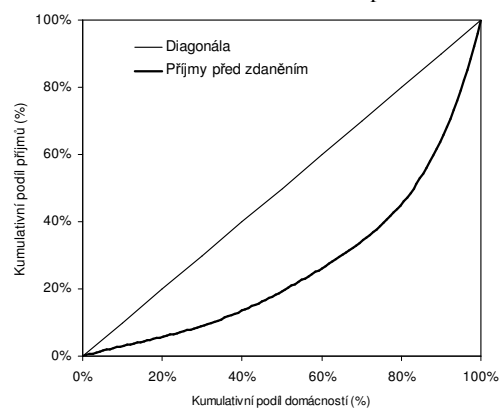
Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

Obr. P 8.31 Lorenzova křivka pro rok 2003



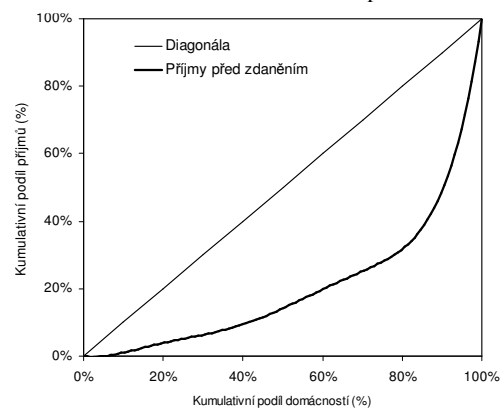
Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

Obr. P 8.32 Lorenzova křivka pro rok 2004



Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

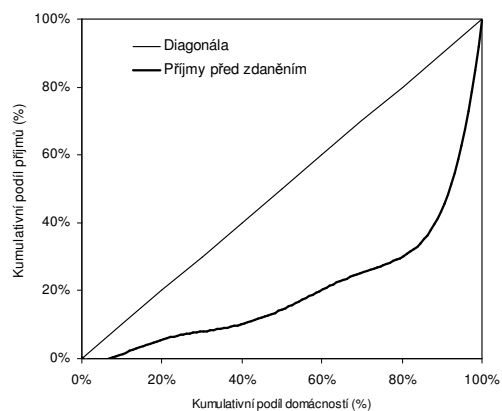
Obr. P 8.33 Lorenzova křivka pro rok 2005



Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

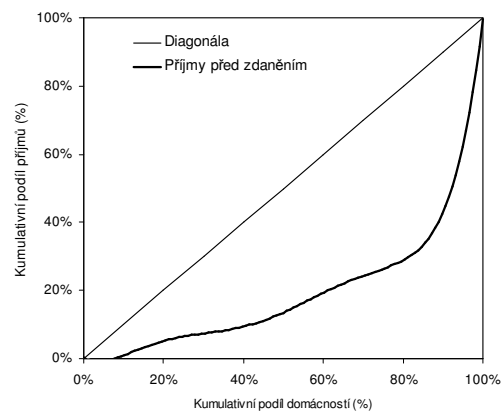
Lorenzovy křivky pracovních příjmů před zdaněním v ČR za období let 2000 až 2008

Obr. P 8.34 Lorenzova křivka pro rok 2006



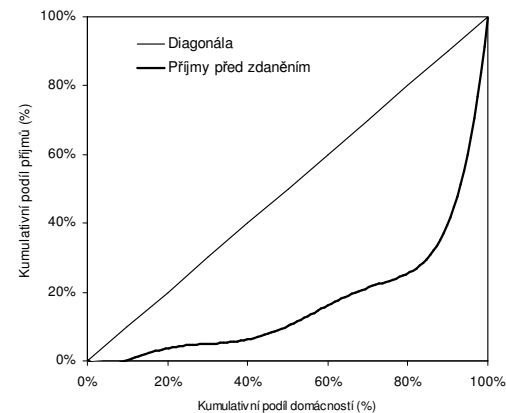
Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

Obr. P 8.35 Lorenzova křivka pro rok 2007



Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

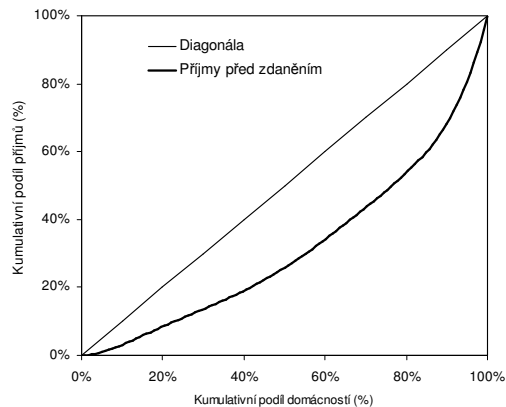
Obr. P 8.36 Lorenzova křivka pro rok 2008



Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

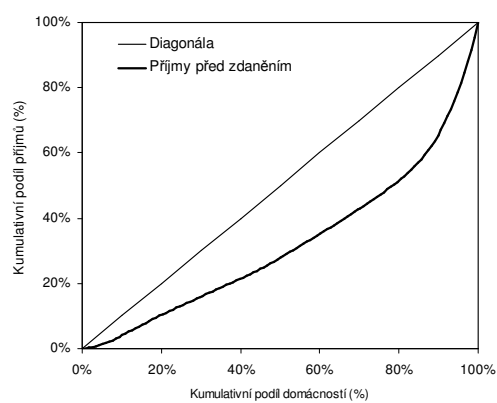
Lorenzovy křivky ostatních příjmů před zdaněním v ČR za období let 2000 až 2008

Obr. P 8.37 Lorenzova křivka pro rok 2000



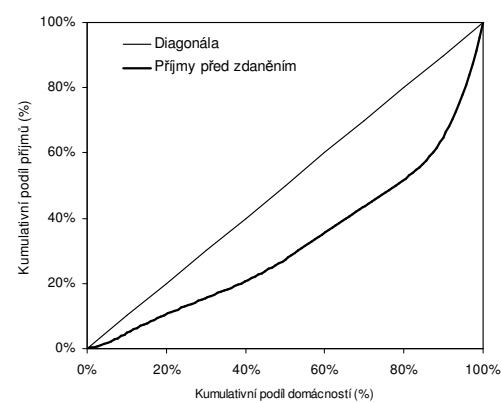
Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

Obr. P 8.38 Lorenzova křivka pro rok 2001



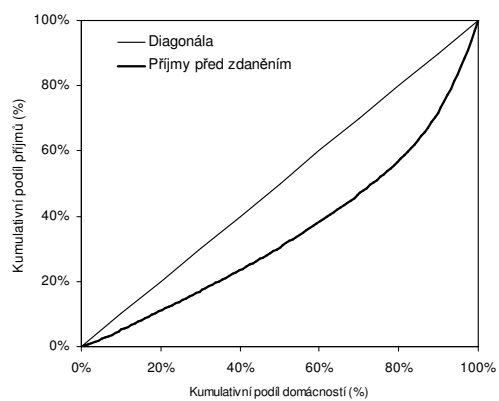
Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

Obr. P 8.39 Lorenzova křivka pro rok 2002



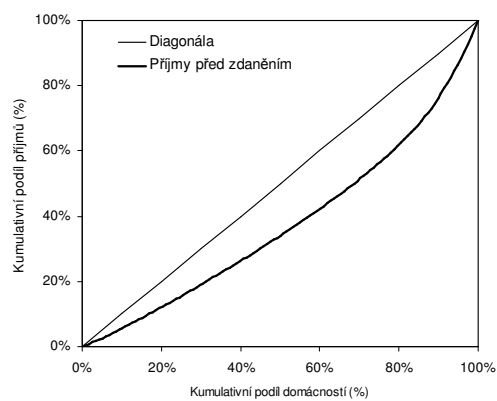
Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

Obr. P 8.40 Lorenzova křivka pro rok 2003



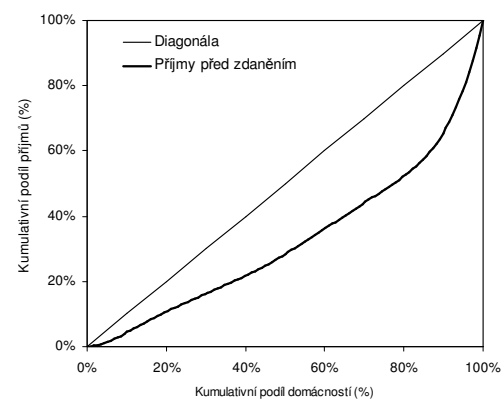
Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

Obr. P 8.41 Lorenzova křivka pro rok 2004



Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

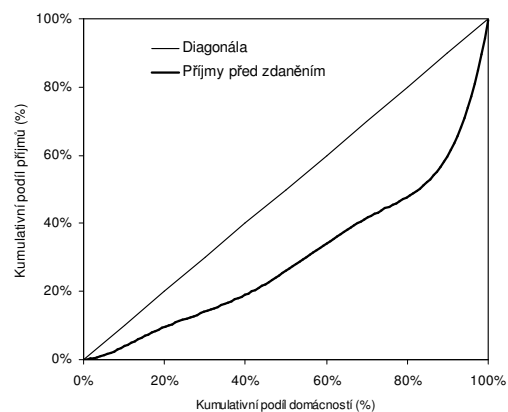
Obr. P 8.42 Lorenzova křivka pro rok 2005



Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

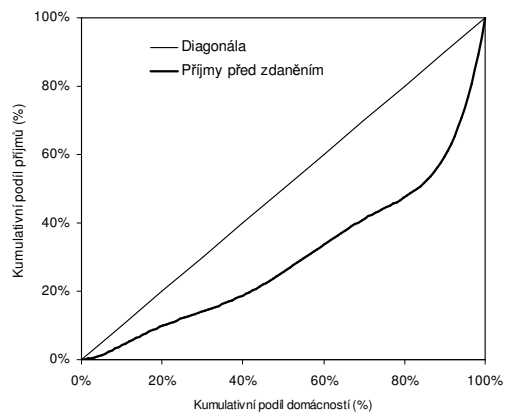
Lorenzovy křivky ostatních příjmů před zdaněním v ČR za období let 2000 až 2008

Obr. P 8.43 Lorenzova křivka pro rok 2006



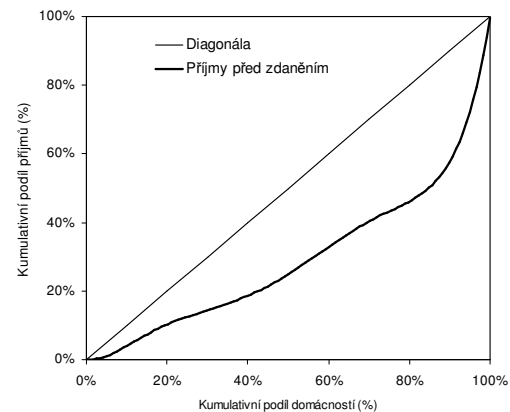
Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

Obr. P 8.44 Lorenzova křivka pro rok 2007



Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

Obr. P 8.45 Lorenzova křivka pro rok 2008



Zdroj: SRÚ ČSÚ a vlastní zpracování.

Příloha 9

Tab. P 9.1 Výsledná daňová povinnost a PAR fiktivního poplatníka pro rok 2005

Násobky	0,30	0,35	0,40	0,45	0,50	0,55	0,60	0,65	0,70	0,75	0,80	0,85	0,90	0,95	1,00	1,05	1,10	1,15
Dosažený hrubý příjem	76 021,20	88 691,40	101 361,60	114 031,80	126 702,00	139 372,20	152 042,40	164 712,60	177 382,80	190 053,00	202 723,20	215 393,40	228 063,60	240 733,80	253 404,00	266 074,20	278 744,40	291 414,60
Výsledná daňová povinnost (bonus)	-4 500,00	-2 775,00	-1 110,00	555,00	2 220,00	3 885,00	5 535,00	7 200,00	8 865,00	10 580,00	12 800,00	15 020,00	17 240,00	19 460,00	21 660,00	23 880,00	26 100,00	28 320,00
PAR	-	0,000E+00	0,000E+00	1,124E-06	9,077E-07	7,912E-07	6,275E-07	5,335E-07	4,590E-07	5,028E-07	5,520E-07	4,881E-07	4,697E-07	4,227E-07	3,514E-07	3,183E-07	2,896E-07	2,647E-07

Zdroj: Vlastní výpočty.

Násobky	1,20	1,25	1,30	1,35	1,40	1,45	1,50	1,55	1,60	1,65	1,70	1,75	1,80	1,85	1,90	1,95	2,00
Dosažený hrubý příjem	304 084,80	316 755,00	329 425,20	342 095,40	354 765,60	367 435,80	380 106,00	392 776,20	405 446,40	418 116,60	430 786,80	443 457,00	456 127,20	468 797,40	481 467,60	494 137,80	506 808,00
Výsledná daňová povinnost (bonus)	30 540,00	32 895,00	35 670,00	38 420,00	41 195,00	43 970,00	46 745,00	49 520,00	52 295,00	55 070,00	57 820,00	60 644,00	64 196,00	67 748,00	71 300,00	74 948,00	78 692,00
PAR	2,428E-07	3,602E-07	3,629E-07	3,084E-07	2,865E-07	2,669E-07	2,491E-07	2,331E-07	2,186E-07	2,291E-07	1,934E-07	2,260E-07	3,022E-07	2,859E-07	2,709E-07	2,823E-07	2,681E-07

Zdroj: Vlastní výpočty.

Tab. P 9.2 Výsledná daňová povinnost a PAR fiktivního poplatníka pro rok 2007

Násobky	0,30	0,35	0,40	0,45	0,50	0,55	0,60	0,65	0,70	0,75	0,80	0,85	0,90	0,95	1,00	1,05	1,10	1,15
Dosažený hrubý příjem	76 021,20	88 691,40	101 361,60	114 031,80	126 702,00	139 372,20	152 042,40	164 712,60	177 382,80	190 053,00	202 723,20	215 393,40	228 063,60	240 733,80	253 404,00	266 074,20	278 744,40	291 414,60
Výsledná daňová povinnost (bonus)	-6 000,00	-6 000,00	-4 728,00	-3 396,00	-2 064,00	-732,00	600,00	2 275,00	4 384,00	6 474,00	8 583,00	10 692,00	12 801,00	14 910,00	17 019,00	19 128,00	21 687,00	24 437,00
PAR	-	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	6,704E-07	9,319E-07	8,449E-07	6,980E-07	6,125E-07	5,417E-07	4,825E-07	4,325E-07	3,898E-07	3,816E-07	5,398E-07	4,610E-07

Zdroj: Vlastní výpočty.

Násobky	1,20	1,25	1,30	1,35	1,40	1,45	1,50	1,55	1,60	1,65	1,70	1,75	1,80	1,85	1,90	1,95	2,00
Dosažený hrubý příjem	304 084,80	316 755,00	329 425,20	342 095,40	354 765,60	367 435,80	380 106,00	392 776,20	405 446,40	418 116,60	430 786,80	443 457,00	456 127,20	468 797,40	481 467,60	494 137,80	506 808,00
Výsledná daňová povinnost (bonus)	27 212,00	29 987,00	32 762,00	35 537,00	38 312,00	41 087,00	43 837,00	46 612,00	49 772,00	53 324,00	56 876,00	60 428,00	63 980,00	67 500,00	71 052,00	74 732,00	78 444,00
PAR	4,230E-07	3,895E-07	3,597E-07	3,333E-07	3,096E-07	3,154E-07	2,694E-07	2,521E-07	3,848E-07	3,616E-07	3,404E-07	3,210E-07	3,311E-07	2,870E-07	2,719E-07	2,832E-07	2,690E-07

Zdroj: Vlastní výpočty.

Tab. P 9.3 Výsledná daňová povinnost a PAR fiktivního poplatníka pro rok 2007 (změna min. vyměř. základu pro zdrav. poj.)

Násobky	0,30	0,35	0,40	0,45	0,50	0,55	0,60	0,65	0,70	0,75	0,80	0,85	0,90	0,95	1,00	1,05	1,10	1,15
Dosažený hrubý příjem	76 021,20	88 691,40	101 361,60	114 031,80	126 702,00	139 372,20	152 042,40	164 712,60	177 382,80	190 053,00	202 723,20	215 393,40	228 063,60	240 733,80	253 404,00	266 074,20	278 744,40	291 414,60
Výsledná daňová povinnost (bonus)	-4 575,00	-2 820,00	-1 110,00	555,00	2 220,00	3 885,00	5 535,00	7 200,00	8 865,00	10 580,00	12 800,00	15 020,00	17 240,00	19 460,00	21 660,00	23 880,00	26 100,00	28 320,00
PAR	-	0,000E+00	0,000E+00	1,124E-06	9,077E-07	7,912E-07	6,275E-07	5,335E-07	4,590E-07	5,028E-07	5,520E-07	4,881E-07	4,697E-07	4,227E-07	3,514E-07	3,183E-07	2,896E-07	2,647E-07

Zdroj: Vlastní výpočty.

Násobky	1,20	1,25	1,30	1,35	1,40	1,45	1,50	1,55	1,60	1,65	1,70	1,75	1,80	1,85	1,90	1,95	2,00
Dosažený hrubý příjem	304 084,80	316 755,00	329 425,20	342 095,40	354 765,60	367 435,80	380 106,00	392 776,20	405 446,40	418 116,60	430 786,80	443 457,00	456 127,20	468 797,40	481 467,60	494 137,80	506 808,00
Výsledná daňová povinnost (bonus)	30 540,00	32 895,00	35 670,00	38 420,00	41 195,00	43 970,00	46 745,00	49 520,00	52 295,00	55 070,00	57 820,00	60 644,00	64 196,00	67 748,00	71 300,00	74 948,00	78 692,00
PAR	2,428E-07	3,602E-07	3,629E-07	3,084E-07	2,865E-07	2,669E-07	2,491E-07	2,331E-07	2,186E-07	2,291E-07	1,934E-07	2,260E-07	3,022E-07	2,859E-07	2,709E-07	2,823E-07	2,681E-07

Zdroj: Vlastní výpočty.

Tab. P 9.4 Výsledná daňová povinnost a PAR fiktivního poplatníka pro rok 2007 (se změnou položky na poplatníka)

Násobky	0,30	0,35	0,40	0,45	0,50	0,55	0,60	0,65	0,70	0,75	0,80	0,85	0,90	0,95	1,00	1,05	1,10	1,15
Dosažený hrubý příjem	76 021,20	88 691,40	101 361,60	114 031,80	126 702,00	139 372,20	152 042,40	164 712,60	177 382,80	190 053,00	202 723,20	215 393,40	228 063,60	240 733,80	253 404,00	266 074,20	278 744,40	291 414,60
Výsledná daňová povinnost (bonus)	-6 000,00	-4 260,00	-2 610,00	-945,00	720,00	2 385,00	4 340,00	6 560,00	8 780,00	10 980,00	13 200,00	15 420,00	17 640,00	19 860,00	22 080,00	24 300,00	26 895,00	29 645,00
PAR	-	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	1,003E-06	8,266E-07	9,705E-07	8,251E-07	7,551E-07	6,179E-07	5,421E-07	4,794E-07	4,269E-07	3,826E-07	3,448E-07	3,423E-07	4,722E-07	3,992E-07

Zdroj: Vlastní výpočty.

Násobky	1,20	1,25	1,30	1,35	1,40	1,45	1,50	1,55	1,60	1,65	1,70	1,75	1,80	1,85	1,90	1,95	2,00
Dosažený hrubý příjem	304 084,80	316 755,00	329 425,20	342 095,40	354 765,60	367 435,80	380 106,00	392 776,20	405 446,40	418 116,60	430 786,80	443 457,00	456 127,20	468 797,40	481 467,60	494 137,80	506 808,00
Výsledná daňová povinnost (bonus)	32 420,00	35 195,00	37 970,00	40 745,00	43 520,00	46 295,00	49 045,00	51 820,00	54 980,00	58 532,00	62 084,00	65 636,00	69 188,00	72 708,00	76 260,00	79 940,00	83 652,00
PAR	3,662E-07	3,371E-07	3,114E-07	2,884E-07	2,679E-07	2,766E-07	2,331E-07	2,181E-07	3,530E-07	3,316E-07	3,122E-07	2,944E-07	3,059E-07	2,632E-07	2,494E-07	2,617E-07	2,487E-07

Zdroj: Vlastní výpočty.

Tab. P 9.5 Výsledná daňová povinnost a PAR fiktivního poplatníka pro rok 2007 (se změnou daňových pásem, sazeb)

Násobky	0,30	0,35	0,40	0,45	0,50	0,55	0,60	0,65	0,70	0,75	0,80	0,85	0,90	0,95	1,00	1,05	1,10	1,15
Dosažený hrubý příjem	76 021,20	88 691,40	101 361,60	114 031,80	126 702,00	139 372,20	152 042,40	164 712,60	177 382,80	190 053,00	202 723,20	215 393,40	228 063,60	240 733,80	253 404,00	266 074,20	278 744,40	291 414,60
Výsledná daňová povinnost (bonus)	-4 800,00	-3 420,00	-2 088,00	-756,00	576,00	1 908,00	3 228,00	4 560,00	5 892,00	7 224,00	8 563,00	10 672,00	12 781,00	14 890,00	16 980,00	19 089,00	21 198,00	23 307,00
PAR	-	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	8,024E-07	6,959E-07	5,548E-07	4,717E-07	4,059E-07	3,529E-07	3,232E-07	5,422E-07	5,162E-07	4,643E-07	3,904E-07	3,537E-07	3,219E-07	2,942E-07

Zdroj: Vlastní výpočty.

Násobky	1,20	1,25	1,30	1,35	1,40	1,45	1,50	1,55	1,60	1,65	1,70	1,75	1,80	1,85	1,90	1,95	2,00
Dosažený hrubý příjem	304 084,80	316 755,00	329 425,20	342 095,40	354 765,60	367 435,80	380 106,00	392 776,20	405 446,40	418 116,60	430 786,80	443 457,00	456 127,20	468 797,40	481 467,60	494 137,80	506 808,00
Výsledná daňová povinnost (bonus)	25 416,00	27 687,00	30 462,00	33 212,00	35 987,00	38 762,00	41 537,00	44 312,00	47 087,00	49 862,00	52 612,00	55 436,00	58 988,00	62 540,00	66 092,00	69 740,00	73 484,00
PAR	2,698E-07	4,126E-07	4,113E-07	3,533E-07	3,282E-07	3,057E-07	2,854E-07	2,671E-07	2,504E-07	2,590E-07	2,216E-07	2,526E-07	3,274E-07	3,097E-07	2,935E-07	3,037E-07	2,884E-07

Zdroj: Vlastní výpočty.

Tab. P 9.6 Výsledná daňová povinnost a PAR fiktivního poplatníka pro rok 2008

Násobky	0,30	0,35	0,40	0,45	0,50	0,55	0,60	0,65	0,70	0,75	0,80	0,85	0,90	0,95	1,00	1,05	1,10	1,15
Dosažený hrubý příjem	76 021,20	88 691,40	101 361,60	114 031,80	126 702,00	139 372,20	152 042,40	164 712,60	177 382,80	190 053,00	202 723,20	215 393,40	228 063,60	240 733,80	253 404,00	266 074,20	278 744,40	291 414,60
Výsledná daňová povinnost (bonus)	-10 680,00	-10 680,00	-10 680,00	-10 680,00	-10 680,00	-10 005,00	-7 440,00	-4 875,00	-2 310,00	255,00	2 820,00	5 385,00	7 950,00	10 515,00	13 080,00	15 660,00	18 225,00	20 790,00
PAR	-	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	5,295E-07	9,359E-07	8,281E-07	7,378E-07	6,615E-07	5,965E-07	5,628E-07	5,134E-07	4,702E-07

Zdroj: Vlastní výpočty.

Násobky	1,20	1,25	1,30	1,35	1,40	1,45	1,50	1,55	1,60	1,65	1,70	1,75	1,80	1,85	1,90	1,95	2,00
Dosažený hrubý příjem	304 084,80	316 755,00	329 425,20	342 095,40	354 765,60	367 435,80	380 106,00	392 776,20	405 446,40	418 116,60	430 786,80	443 457,00	456 127,20	468 797,40	481 467,60	494 137,80	506 808,00
Výsledná daňová povinnost (bonus)	23 355,00	25 920,00	28 485,00	31 050,00	33 615,00	36 180,00	38 745,00	41 310,00	43 875,00	46 440,00	49 005,00	51 570,00	54 135,00	56 700,00	59 265,00	61 830,00	64 395,00
PAR	4,323E-07	3,989E-07	3,512E-07	3,254E-07	3,024E-07	2,817E-07	2,631E-07	2,462E-07	2,309E-07	2,170E-07	2,043E-07	1,927E-07	1,820E-07	1,722E-07	1,632E-07	1,549E-07	1,471E-07

Zdroj: Vlastní výpočty.

Tab. P 9.7 Výsledná daňová povinnost a PAR fiktivního poplatníka pro rok 2008 (se změnou daňových pásem, sazeb)

Násobky	0,30	0,35	0,40	0,45	0,50	0,55	0,60	0,65	0,70	0,75	0,80	0,85	0,90	0,95	1,00	1,05	1,10	1,15
Dosažený hrubý příjem	76 021,20	88 691,40	101 361,60	114 031,80	126 702,00	139 372,20	152 042,40	164 712,60	177 382,80	190 053,00	202 723,20	215 393,40	228 063,60	240 733,80	253 404,00	266 074,20	278 744,40	291 414,60
Výsledná daňová povinnost (bonus)	-6 000,00	-4 320,00	-2 610,00	-945,00	720,00	2 385,00	4 050,00	5 715,00	7 380,00	9 030,00	10 695,00	12 360,00	14 025,00	15 690,00	17 355,00	19 020,00	20 685,00	22 335,00
PAR	-	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	1,003E-06	8,266E-07	6,929E-07	5,890E-07	5,407E-07	4,411E-07	3,870E-07	3,422E-07	3,048E-07	2,731E-07	2,461E-07	2,454E-07	2,242E-07	1,855E-07

Zdroj: Vlastní výpočty.

Násobky	1,20	1,25	1,30	1,35	1,40	1,45	1,50	1,55	1,60	1,65	1,70	1,75	1,80	1,85	1,90	1,95	2,00
Dosažený hrubý příjem	304 084,80	316 755,00	329 425,20	342 095,40	354 765,60	367 435,80	380 106,00	392 776,20	405 446,40	418 116,60	430 786,80	443 457,00	456 127,20	468 797,40	481 467,60	494 137,80	506 808,00
Výsledná daňová povinnost (bonus)	24 000,00	25 665,00	27 330,00	28 995,00	30 660,00	32 325,00	33 975,00	35 640,00	37 305,00	38 970,00	40 635,00	42 300,00	43 965,00	45 615,00	47 280,00	49 005,00	50 745,00
PAR	1,701E-07	1,566E-07	1,446E-07	1,339E-07	1,244E-07	1,320E-07	1,082E-07	1,012E-07	9,485E-08	8,909E-08	8,383E-08	7,902E-08	8,765E-08	7,061E-08	6,687E-08	7,521E-08	7,143E-08

Zdroj: Vlastní výpočty.

Tab. P 9.8 Výsledná daňová povinnost a PAR fiktivního poplatníka pro rok 2008 (se změnou položky na poplatníka)

Násobky	0,30	0,35	0,40	0,45	0,50	0,55	0,60	0,65	0,70	0,75	0,80	0,85	0,90	0,95	1,00	1,05	1,10	1,15
Dosažený hrubý příjem	76 021,20	88 691,40	101 361,60	114 031,80	126 702,00	139 372,20	152 042,40	164 712,60	177 382,80	190 053,00	202 723,20	215 393,40	228 063,60	240 733,80	253 404,00	266 074,20	278 744,40	291 414,60
Výsledná daňová povinnost (bonus)	-6 000,00	-6 000,00	-6 000,00	-6 000,00	-6 000,00	-6 000,00	-6 000,00	-6 000,00	-6 000,00	-6 000,00	-6 000,00	-6 000,00	-4 839,00	-2 730,00	-621,00	1 488,00	4 047,00	6 797,00
PAR	-	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	6,331E-07	7,689E-07	6,706E-07

Zdroj: Vlastní výpočty.

Násobky	1,20	1,25	1,30	1,35	1,40	1,45	1,50	1,55	1,60	1,65	1,70	1,75	1,80	1,85	1,90	1,95	2,00
Dosažený hrubý příjem	304 084,80	316 755,00	329 425,20	342 095,40	354 765,60	367 435,80	380 106,00	392 776,20	405 446,40	418 116,60	430 786,80	443 457,00	456 127,20	468 797,40	481 467,60	494 137,80	506 808,00
Výsledná daňová povinnost (bonus)	9 572,00	12 347,00	15 122,00	17 897,00	20 672,00	23 447,00	26 197,00	28 972,00	32 132,00	35 684,00	39 236,00	42 788,00	46 340,00	49 860,00	53 412,00	57 092,00	60 804,00
PAR	6,154E-07	5,667E-07	5,235E-07	4,851E-07	4,508E-07	4,470E-07	3,923E-07	3,672E-07	4,928E-07	4,631E-07	4,360E-07	4,113E-07	4,163E-07	3,677E-07	3,484E-07	3,558E-07	3,381E-07

Zdroj: Vlastní výpočty.

Tab. P 9.9 Výsledná daňová povinnost a PAR fiktivního poplatníka pro rok 2008 (se změnou položky na dítě)

Násobky	0,30	0,35	0,40	0,45	0,50	0,55	0,60	0,65	0,70	0,75	0,80	0,85	0,90	0,95	1,00	1,05	1,10	1,15
Dosažený hrubý příjem	76 021,20	88 691,40	101 361,60	114 031,80	126 702,00	139 372,20	152 042,40	164 712,60	177 382,80	190 053,00	202 723,20	215 393,40	228 063,60	240 733,80	253 404,00	266 074,20	278 744,40	291 414,60
Výsledná daňová povinnost (bonus)	-10 680,00	-10 680,00	-9 408,00	-8 076,00	-6 744,00	-5 412,00	-4 080,00	-2 405,00	-296,00	1 794,00	3 903,00	6 012,00	8 121,00	10 230,00	12 339,00	14 448,00	17 007,00	19 757,00
PAR	-	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	8,293E-07	7,278E-07	6,438E-07	5,735E-07	5,141E-07	4,634E-07	4,483E-07	6,006E-07	5,166E-07

Zdroj: Vlastní výpočty.

Násobky	1,20	1,25	1,30	1,35	1,40	1,45	1,50	1,55	1,60	1,65	1,70	1,75	1,80	1,85	1,90	1,95	2,00
Dosažený hrubý příjem	304 084,80	316 755,00	329 425,20	342 095,40	354 765,60	367 435,80	380 106,00	392 776,20	405 446,40	418 116,60	430 786,80	443 457,00	456 127,20	468 797,40	481 467,60	494 137,80	506 808,00
Výsledná daňová povinnost (bonus)	22 532,00	25 307,00	28 082,00	30 857,00	33 632,00	36 407,00	39 157,00	41 932,00	45 092,00	48 644,00	52 196,00	55 748,00	59 300,00	62 820,00	66 372,00	70 052,00	73 764,00
PAR	4,740E-07	4,365E-07	4,032E-07	3,736E-07	3,471E-07	3,503E-07	3,020E-07	2,826E-07	4,135E-07	3,886E-07	3,658E-07	3,450E-07	3,537E-07	3,084E-07	2,922E-07	3,024E-07	2,873E-07

Zdroj: Vlastní výpočty.

Tab. P 9.10 Výsledná daňová povinnost fiktivního poplatníka pro rok 2008 (zavedení institutu „superhrubé mzdy“)

Násobky	0,30	0,35	0,40	0,45	0,50	0,55	0,60	0,65	0,70	0,75	0,80	0,85	0,90	0,95	1,00	1,05	1,10	1,15
Dosažený hrubý příjem	76 021,20	88 691,40	101 361,60	114 031,80	126 702,00	139 372,20	152 042,40	164 712,60	177 382,80	190 053,00	202 723,20	215 393,40	228 063,60	240 733,80	253 404,00	266 074,20	278 744,40	291 414,60
Výsledná daňová povinnost (bonus)	-3 048,00	-996,00	1 056,00	4 137,00	7 386,00	10 635,00	13 884,00	17 133,00	20 562,00	24 837,00	29 112,00	33 387,00	37 662,00	41 937,00	46 212,00	51 212,00	56 684,00	62 156,00
PAR	-	0,000E+00	1,524E-06	1,961E-06	1,584E-06	1,305E-06	1,094E-06	9,305E-07	1,201E-06	1,092E-06	9,582E-07	8,476E-07	7,551E-07	6,769E-07	6,101E-07	9,468E-07	8,639E-07	7,916E-07

Zdroj: Vlastní výpočty.

Násobky	1,20	1,25	1,30	1,35	1,40	1,45	1,50	1,55	1,60	1,65	1,70	1,75	1,80	1,85	1,90	1,95	2,00
Dosažený hrubý příjem	304 084,80	316 755,00	329 425,20	342 095,40	354 765,60	367 435,80	380 106,00	392 776,20	405 446,40	418 116,60	430 786,80	443 457,00	456 127,20	468 797,40	481 467,60	494 137,80	506 808,00
Výsledná daňová povinnost (bonus)	67 628,00	73 100,00	78 572,00	84 044,00	89 516,00	94 988,00	100 460,00	105 932,00	111 404,00	116 876,00	122 348,00	127 820,00	133 292,00	138 764,00	144 236,00	149 708,00	155 180,00
PAR	7,282E-07	6,722E-07	5,838E-07	5,409E-07	5,026E-07	4,682E-07	4,372E-07	4,091E-07	3,837E-07	3,605E-07	3,394E-07	3,201E-07	3,023E-07	2,860E-07	2,710E-07	2,571E-07	2,442E-07

Zdroj: Vlastní výpočty.

Tab. P 9.11 Výsledná daňová povinnost a PAR fiktivního poplatníka pro rok 2009 (skutečný stav)

Násobky	0,30	0,35	0,40	0,45	0,50	0,55	0,60	0,65	0,70	0,75	0,80	0,85	0,90	0,95	1,00	1,05	1,10	1,15
Dosažený hrubý příjem	76 021,20	88 691,40	101 361,60	114 031,80	126 702,00	139 372,20	152 042,40	164 712,60	177 382,80	190 053,00	202 723,20	215 393,40	228 063,60	240 733,80	253 404,00	266 074,20	278 744,40	291 414,60
Výsledná daňová povinnost (bonus)	-10 680,00	-10 680,00	-10 680,00	-10 680,00	-10 680,00	-10 215,00	-7 665,00	-5 115,00	-2 580,00	0,00	2 520,00	5 070,00	7 620,00	10 155,00	12 705,00	15 255,00	17 805,00	20 340,00
PAR	-	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	9,433E-07	8,349E-07	7,442E-07	6,678E-07	6,024E-07	5,461E-07	4,974E-07	4,551E-07

Zdroj: Vlastní výpočty.

Násobky	1,20	1,25	1,30	1,35	1,40	1,45	1,50	1,55	1,60	1,65	1,70	1,75	1,80	1,85	1,90	1,95	2,00
Dosažený hrubý příjem	304 084,80	316 755,00	329 425,20	342 095,40	354 765,60	367 435,80	380 106,00	392 776,20	405 446,40	418 116,60	430 786,80	443 457,00	456 127,20	468 797,40	481 467,60	494 137,80	506 808,00
Výsledná daňová povinnost (bonus)	22 890,00	25 440,00	27 990,00	30 540,00	33 075,00	35 625,00	38 175,00	40 725,00	43 260,00	45 810,00	48 360,00	50 910,00	53 460,00	55 995,00	58 545,00	61 095,00	63 645,00
PAR	4,178E-07	3,849E-07	3,558E-07	3,298E-07	3,067E-07	2,858E-07	2,670E-07	2,500E-07	2,200E-07	2,206E-07	2,078E-07	1,961E-07	1,853E-07	1,755E-07	1,663E-07	1,579E-07	1,501E-07

Zdroj: Vlastní výpočty.

Tab. P 9.12 Výsledná daňová povinnost fiktivního poplatníka pro rok 2009 (návrh)

Násobky	0,30	0,35	0,40	0,45	0,50	0,55	0,60	0,65	0,70	0,75	0,80	0,85	0,90	0,95	1,00	1,05	1,10	1,15
Dosažený hrubý příjem	76 021,20	88 691,40	101 361,60	114 031,80	126 702,00	139 372,20	152 042,40	164 712,60	177 382,80	190 053,00	202 723,20	215 393,40	228 063,60	240 733,80	253 404,00	266 074,20	278 744,40	291 414,60
Výsledná daňová povinnost (bonus)	-10 200,00	-10 200,00	-10 200,00	-9 772,50	-7 635,00	-5 497,50	-3 360,00	-1 222,50	915,00	3 052,50	5 190,00	7 327,50	9 465,00	11 602,50	13 740,00	15 890,00	18 027,50	20 165,00
PAR	-	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	9,297E-07	8,087E-07	7,099E-07	6,281E-07	5,596E-07	5,018E-07	4,524E-07	4,285E-07	3,909E-07	3,581E-07

Zdroj: Vlastní výpočty.

Násobky	1,20	1,25	1,30	1,35	1,40	1,45	1,50	1,55	1,60	1,65	1,70	1,75	1,80	1,85	1,90	1,95	2,00
Dosažený hrubý příjem	304 084,80	316 755,00	329 425,20	342 095,40	354 765,60	367 435,80	380 106,00	392 776,20	405 446,40	418 116,60	430 786,80	443 457,00	456 127,20	468 797,40	481 467,60	494 137,80	506 808,00
Výsledná daňová povinnost (bonus)	22 302,50	24 440,00	26 577,50	28 715,00	30 852,50	32 990,00	35 127,50	37 265,00	39 402,50	41 540,00	43 677,50	45 815,00	47 952,50	50 090,00	52 227,50	54 365,00	56 502,50
PAR	3,293E-07	3,039E-07	2,663E-07	2,467E-07	2,293E-07	2,136E-07	1,994E-07	1,867E-07	1,751E-07	1,645E-07	1,549E-07	1,461E-07	1,380E-07	1,305E-07	1,237E-07	1,174E-07	1,115E-07

Zdroj: Vlastní výpočty.

Tab. P 9.13 Výsledná daňová povinnost a PAR fiktivního poplatníka pro rok 2009 (se změnou daňových pásem, sazeb)

Násobky	0,30	0,35	0,40	0,45	0,50	0,55	0,60	0,65	0,70	0,75	0,80	0,85	0,90	0,95	1,00	1,05	1,10	1,15
Dosažený hrubý příjem	76 021,20	88 691,40	101 361,60	114 031,80	126 702,00	139 372,20	152 042,40	164 712,60	177 382,80	190 053,00	202 723,20	215 393,40	228 063,60	240 733,80	253 404,00	266 074,20	278 744,40	291 414,60
Výsledná daňová povinnost (bonus)	-10 680,00	-10 680,00	-10 680,00	-10 680,00	-10 680,00	-10 680,00	-10 680,00	-9 982,50	-7 845,00	-5 707,50	-3 570,00	-1 432,50	705,00	2 842,50	4 980,00	7 130,00	9 267,50	11 405,00
PAR	-	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	7,299E-07	6,545E-07	5,902E-07	5,534E-07	5,047E-07	4,622E-07

Zdroj: Vlastní výpočty.

Násobky	1,20	1,25	1,30	1,35	1,40	1,45	1,50	1,55	1,60	1,65	1,70	1,75	1,80	1,85	1,90	1,95	2,00
Dosažený hrubý příjem	304 084,80	316 755,00	329 425,20	342 095,40	354 765,60	367 435,80	380 106,00	392 776,20	405 446,40	418 116,60	430 786,80	443 457,00	456 127,20	468 797,40	481 467,60	494 137,80	506 808,00
Výsledná daňová povinnost (bonus)	13 542,50	15 680,00	17 817,50	19 955,00	22 092,50	24 230,00	26 367,50	28 505,00	30 642,50	32 780,00	34 917,50	37 055,00	39 192,50	41 330,00	43 467,50	45 605,00	47 742,50
PAR	4,249E-07	3,919E-07	3,476E-07	3,221E-07	2,994E-07	2,789E-07	2,605E-07	2,438E-07	2,287E-07	2,149E-07	2,024E-07	1,909E-07	1,803E-07	1,706E-07	1,617E-07	1,534E-07	1,458E-07

Zdroj: Vlastní výpočty.

Tab. P 9.14 Výsledná daňová povinnost fiktivního poplatníka pro rok 2009 (se změnou položky na poplatníka)

Násobky	0,30	0,35	0,40	0,45	0,50	0,55	0,60	0,65	0,70	0,75	0,80	0,85	0,90	0,95	1,00	1,05	1,10	1,15
Dosažený hrubý příjem	76 021,20	88 691,40	101 361,60	114 031,80	126 702,00	139 372,20	152 042,40	164 712,60	177 382,80	190 053,00	202 723,20	215 393,40	228 063,60	240 733,80	253 404,00	266 074,20	278 744,40	291 414,60
Výsledná daňová povinnost (bonus)	-10 680,00	-10 680,00	-9 420,00	-6 855,00	-4 290,00	-1 725,00	840,00	3 405,00	5 970,00	8 535,00	11 100,00	13 665,00	16 230,00	18 795,00	21 360,00	23 940,00	26 505,00	29 070,00
PAR	-	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	1,309E-06	1,114E-06	9,586E-07	8,338E-07	7,318E-07	6,475E-07	5,768E-07	5,172E-07	4,662E-07	4,447E-07	4,058E-07	3,719E-07

Zdroj: Vlastní výpočty.

Násobky	1,20	1,25	1,30	1,35	1,40	1,45	1,50	1,55	1,60	1,65	1,70	1,75	1,80	1,85	1,90	1,95	2,00
Dosažený hrubý příjem	304 084,80	316 755,00	329 425,20	342 095,40	354 765,60	367 435,80	380 106,00	392 776,20	405 446,40	418 116,60	430 786,80	443 457,00	456 127,20	468 797,40	481 467,60	494 137,80	506 808,00
Výsledná daňová povinnost (bonus)	31 635,00	34 200,00	36 765,00	39 330,00	41 895,00	44 460,00	47 025,00	49 590,00	52 155,00	54 720,00	57 285,00	59 850,00	62 415,00	64 980,00	67 545,00	70 110,00	72 675,00
PAR	3,421E-07	3,157E-07	2,743E-07	2,541E-07	2,361E-07	2,199E-07	2,054E-07	1,922E-07	1,802E-07	1,694E-07	1,594E-07	1,504E-07	1,420E-07	1,344E-07	1,273E-07	1,208E-07	1,147E-07

Zdroj: Vlastní výpočty.

Tab. P 9.15 Výsledná daňová povinnost a PAR fiktivního poplatníka pro rok 2009 (se změnou položky na dítě)

Násobky	0,30	0,35	0,40	0,45	0,50	0,55	0,60	0,65	0,70	0,75	0,80	0,85	0,90	0,95	1,00	1,05	1,10	1,15
Dosažený hrubý příjem	76 021,20	88 691,40	101 361,60	114 031,80	126 702,00	139 372,20	152 042,40	164 712,60	177 382,80	190 053,00	202 723,20	215 393,40	228 063,60	240 733,80	253 404,00	266 074,20	278 744,40	291 414,60
Výsledná daňová povinnost (bonus)	-10 200,00	-10 200,00	-10 200,00	-10 200,00	-10 200,00	-9 525,00	-6 960,00	-4 395,00	-1 830,00	735,00	3 300,00	5 865,00	8 430,00	10 995,00	13 560,00	16 140,00	18 705,00	21 270,00
PAR	-	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	0,000E+00	1,053E-06	9,240E-07	8,176E-07	7,285E-07	6,532E-07	5,889E-07	5,560E-07	5,071E-07	4,645E-07

Zdroj: Vlastní výpočty.

Násobky	1,20	1,25	1,30	1,35	1,40	1,45	1,50	1,55	1,60	1,65	1,70	1,75	1,80	1,85	1,90	1,95	2,00
Dosažený hrubý příjem	304 084,80	316 755,00	329 425,20	342 095,40	354 765,60	367 435,80	380 106,00	392 776,20	405 446,40	418 116,60	430 786,80	443 457,00	456 127,20	468 797,40	481 467,60	494 137,80	506 808,00
Výsledná daňová povinnost (bonus)	23 835,00	26 400,00	28 965,00	31 530,00	34 095,00	36 660,00	39 225,00	41 790,00	44 355,00	46 920,00	49 485,00	52 050,00	54 615,00	57 180,00	59 745,00	62 310,00	64 875,00
PAR	4,271E-07	3,941E-07	3,467E-07	3,213E-07	2,985E-07	2,781E-07	2,597E-07	2,431E-07	2,280E-07	2,143E-07	2,017E-07	1,903E-07	1,797E-07	1,700E-07	1,611E-07	1,529E-07	1,453E-07

Zdroj: Vlastní výpočty.